

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



LA FISCALIDAD DE LOS BOSQUES: UN ESTUDIO
COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y PERÚ

TESIS DOCTORAL DE:

ADA VIOLETA TANDAZO RODRÍGUEZ

BAJO LA DIRECCIÓN DE:

**PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA
Y
BELÉN GARCÍA CARRETERO**

Madrid, 2013

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO



**LA FISCALIDAD DE LOS BOSQUES: UN ESTUDIO
COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y PERÚ**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR**

Ada Violeta Tandazo Rodríguez

Madrid, 2012

LA FISCALIDAD DE LOS BOSQUES: UN ESTUDIO COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y PERÚ

por

Ada Violeta Tandazo Rodríguez

Tesis propuesta para el doctorado Interdepartamental en
Medio Ambiente: Instrumentos socioeconómicos, Territoriales, Jurídicos y Educativos
para el Desarrollo Sostenible

INSTITUTO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS AMBIENTALES
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

2012

Directores de Tesis

DR. PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA
(Universidad Nacional de Educación a Distancia)

DR^a. BELÉN GARCÍA CARRETERO
(Universidad Complutense de Madrid)

ABREVIATURAS

CE	Constitución Española.
CC	Código Civil.
CCAA	Comunidades Autónomas.
DGC	Dirección General de Catastro.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IGV	Impuesto General a las Ventas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IRPJ	Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas
IRPN	Impuesto a la Renta de Personas Naturales
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LFFS	Ley Forestal y de Fauna Silvestre.
LGT	Ley General Tributaria.
LM	Ley de Montes.
LME	Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias.
LRFC	Régimen Fiscal de las Cooperativas.
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
LMVMC	Ley de Montes Vecinales en Mano Común.
PORF	Planes de Ordenación de Recursos Forestales.
RISyD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.
TUO	Texto Único Ordenado
UIT	Unidad Impositiva Tributaria

LISTADO DE TABLAS

Tabla 01: Imposición a la que es sometida la actividad forestal en ambos países

Tabla 02: Comparativa de la legislación de España y Perú sobre los bosques

Tabla 03: Importaciones españolas de madera

Tabla 04: distribución de superficie forestal según países en la unión europea

Tabla: 05 Superficie deforestada acumulada al año 2000 por departamento en Perú

Tabla 06: Producción de productos madereros, en Perú

Tabla 07: Progresividad del IRPN

Tabla 08: Índices aplicables a la actividad forestal por el método de estimación objetiva

LISTADO DE FIGURAS

Figura 01: Causas de daños en masas forestales 2010

Figura 02: Propiedad forestal en la unión europea

Figura 03: Tipos de propiedad de bosques en España

Figura 04: Mapa forestal de España

Figura 05: Importancia relativa de las utilidades del bosque en la UE.

Figura 06: Distribución de almacenamiento de carbono en los montes españoles

Figura 07: Estructura de la generación eléctrica en España

Figura 08: Territorio amazónico

ÍNDICE

I.	PLANTEAMIENTO Y OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN	8
II.	LA IMPORTANCIA DE LOS BOSQUES	14
A.	Delimitación de conceptos	15
B.	Daños ocasionados a los bosques.....	20
1.	Causas naturales.....	21
2.	Causas ocasionadas por el hombre (antrópicas)	21
a)	Los Incendios forestales	22
b)	La tala ilegal de los bosques	25
C.	La protección de los bosques	28
D.	Importancia económica de los bosques.....	40
E.	La explotación de los bosques.....	47
1.	Aprovechamiento forestal.....	48
2.	Aprovechamiento no forestal.....	51
a)	Energético	51
b)	Hidráulico	55
c)	Recreativo.....	56
F.	La actividad forestal y el desarrollo sostenible.....	56
1.	Los pagos por servicios ambientales (Y los MDL forestales)	58
2.	La evaluación de impacto ambiental.....	59
3.	La planificación forestal	60
4.	La certificación forestal	62
III.	IMPUESTOS ESTATALES DIRECTOS	65
A.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	65
1.	Generalidades del impuesto	65
	Porcentaje.....	68
2.	Rendimientos íntegros de las actividades económicas en España	70
a)	Régimen de estimación directa.....	72
b)	Régimen de estimación objetiva.....	72
3.	Beneficios fiscales	76
a)	Reducción aplicable al rendimiento neto de las actividades económicas ..	76
b)	Reducción aplicable a la actividad forestal: Agricultores jóvenes	80
B.	Impuesto sobre Sociedades	82
1.	Generalidades del impuesto	82
2.	Beneficios fiscales	85
a)	Beneficios contemplados en la normativa Peruana	85
b)	Beneficios contemplados en la normativa Española	90
C.	Impuesto sobre el Patrimonio	115
1.	Generalidades del impuesto	116
2.	Beneficios Fiscales.....	118
a)	Bonificación.....	119
b)	Exención	120
D.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	122
1.	Generalidades del impuesto	123
2.	Beneficios fiscales	129
a)	Deducciones.....	129

b)	Reducciones	129
IV.	Impuestos Estatales Indirectos	137
A.	Impuesto sobre el Valor Añadido	137
1.	Generalidades del impuesto	137
2.	Beneficios fiscales	139
a)	Beneficios contemplados en la normativa Peruana: régimen de la Amazonía 140	
b)	Beneficios contemplados en la normativa Española	140
B.	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 156	
1.	Generalidades del impuesto	156
2.	Beneficios Fiscales.....	163
a)	Exención objetiva referida a determinadas fincas rústicas	164
b)	Ley de modernización de las explotaciones agrarias.....	166
c)	Montes vecinales en mano común.....	174
d)	Régimen fiscal de las cooperativas.....	175
V.	IMPUESTOS MUNICIPALES.....	178
A.	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.....	178
1.	Generalidades del impuesto.	178
2.	Beneficios Fiscales.....	186
a)	Beneficios contemplados en la normativa peruana: régimen aplicable a la zona de la amazonía	186
b)	Beneficios contemplados en la normativa Española	186
B.	Impuestos sobre Actividades Económicas	202
C.	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	206
1.	Generalidades del impuesto	206
2.	Beneficios Fiscales.....	207
VI.	CONCLUSIONES	210
VII.	JURISPRUDENCIA	227
VIII.	BIBLIOGRAFIA	229

I. PLANTEAMIENTO Y OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN

Actualmente, el afirmar la importancia y las funciones que desempeñan los bosques no admite ni la más mínima discusión¹. Sin embargo, sí que se debate, y no poco, acerca del modo de conservarlos², sobre cómo generar los mecanismos adecuados para impulsar su uso racional como parte de un recurso renovable que quizás no pueda satisfacer nuestras actuales ni futuras necesidades³.

Nuestra investigación pretende contribuir a enriquecer la visión que las sociedades española y peruana deben tener sobre la importancia de los bosques para la vida de los seres vivos, y, especialmente, de los seres humanos. Analizar, igualmente, desde la óptica jurídica, su importancia: las funciones que desempeñan, su gran valor como recurso que alberga una abundante biodiversidad, y como el gran sumidero natural de CO₂ que son. También analizaremos el deterioro que están sufriendo y las posibles soluciones que pueden darse para lograr la tan ansiada protección del recurso, además del incentivo que ofrece, o que puede ofrecer, la actividad forestal como actividad económica. En otras palabras, cómo alcanzar un equilibrio entre la preservación y el incentivo, cómo hacer un buen uso y no un “abuso” del recurso. Y esto, desde la imprescindible doble perspectiva tanto del beneficio inmediato, como del beneficio lejano.

¹ Para DE VICENTE, la preocupación por los montes no necesita de muchas justificaciones, pues «los beneficios que la riqueza forestal reporta a la sociedad son tan variados y tan necesarios, que el estudio de las cuestiones que les afectan siempre requiere una atención permanente». Y añade: «la nueva sensibilidad de la realidad forestal no es un vago sentimiento colectivo, o un fenómeno presente en la opinión pública», sino que «hay elementos suficientes para hablar de un régimen forestal ambiental que intenta dar respuesta a los interrogantes, carencias y problemas que dicha riqueza plantea». Cfr. R. DE VICENTE DOMIGO, *Espacios forestales*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 17 y 104.

² Un debate que no debemos centrar en controversias alarmistas o catastróficas, sino en la búsqueda del equilibrio entre el desarrollo económico y la preservación de nuestros recursos naturales. En esta línea, J. M. CASTELLS ARTECHE nos lleva a reflexionar desde la óptica del derecho. El autor sostiene que «nuestros esfuerzos, como modestos juristas profesionales, debían, de forma prioritaria, dedicarse a encontrar salidas a ese “impasse” partiendo de la particular “adaptabilidad del derecho”», y, agrega, dedicar nuestro esfuerzo a *montar reglas de apoyo para evitar que las ramas del árbol del huerto ajeno no lesionen, aunque sea a la vista, el huerto propio, no deja de ser una tremenda paradoja, y un claro perjuicio para la propia sociedad y para el mismo ordenamiento jurídico*. Tomado del prólogo de la obra de D. LOPERENA ROTA, *El derecho al medio ambiente adecuado*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 12.

³ Tan preocupante es la situación que hay autores como MORENO MOLINA que han señalado que el talón de Aquiles medioambiental de nuestra sociedad es el alarmante agotamiento de los recursos renovables. Cfr. J. A. MORENO MOLINA, *La protección ambiental de los bosques*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 22.

Los temas que de forma directa o indirecta abordaremos han provocado, en ocasiones, la alarma ambiental. Actualmente, se propugna incentivar buenas prácticas ambientales por parte de los particulares (sobre todo, en lo relacionado con los residuos urbanos), y, en especial, por las personas jurídicas, que son las grandes contaminadoras de CO₂. Aunque a nivel mundial existen grandes territorios que poseen superficies forestales importantes, nuestro trabajo se circunscribe a los territorios de España y Perú. En ambos países la masa forestal es de una extensión considerable, si bien con especies diferentes.

Hemos de subrayar que, abogar por una actividad forestal sostenible, significa ser conscientes de que las actividades forestales presentan características especiales tales como riesgo no infrecuente de incendios, plagas, inundaciones, períodos de tiempo bastante prolongados para su adecuada explotación, etc. Por lo tanto, que la actividad forestal requiere un trato deferente que incluya no sólo el ámbito fiscal, y que, a nuestro entendimiento, es el Derecho, y, en concreto, el Derecho tributario, a través de la denominada fiscalidad ambiental, el instrumento idóneo para promoverla.

El objetivo principal de nuestra investigación reside en determinar si las peculiaridades de los actuales regímenes fiscales aplicables a la actividad forestal como actividad económica, responden o no a las exigencias de justicia tributaria y de protección al ambiente. Asimismo, como objetivos secundarios tenemos el analizar las políticas forestales de ambos países, sus aciertos y desaciertos en la protección, conservación, y uso racional del recurso. Sin embargo, los objetivos antes mencionados no desvirtúan la necesidad de plantearnos otros objetivos con miras a fundamentar las conclusiones de nuestra investigación.

Para lograr nuestros objetivos, hemos utilizado una metodología jurídica basada en el análisis de la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, que se relacionan con las diversas áreas del derecho, tales como el derecho ambiental, administrativo y financiero y tributario. Sin embargo, no sólo nos hemos apoyado en material jurídico, también hemos atendido a otras disciplinas que resultan fundamentales para abordar la importancia de los bosques. Nos referimos a materias tales como la geografía, la historia, la ecología y la biología. Asimismo, hemos creído conveniente, para un mejor desarrollo del tema, de

planificar algunas entrevistas con especialistas en el área forestal⁴, y de recopilar datos estadísticos que ilustren los efectos de las normas jurídicas. Utilizando siempre un enfoque comparado entre España y Perú, hemos tratado de analizar si los aciertos o errores de la regulación aplicable en cada uno de ellos pueden conducirnos a la resolución de, al menos, algunos de los problemas comunes a ambos países.

Nuestro trabajo no aborda lo que podríamos llamar “tributos forestales” de carácter específicamente ambiental, puesto que tales figuras no existen en España ni en Perú. Ni siquiera se ha desarrollado una política sistemática de incentivos en los tributos “ordinarios”, aunque sí existen algunos beneficios fiscales e incluso algunas normas que pretenden potenciarlos.

La mayoría de los beneficios tributarios en el Perú⁵ están establecidos en función del sector económico (minería, industrial, agricultura), o en función de la zona geográfica (en la Amazonia peruana se aplica un régimen tributario basado en incentivos económicos, que, según señala la norma, busca *promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada*⁶; en Ceticos; en zonas francas; etc.). Además, Perú cuenta con un número considerable de convenios de estabilidad tributaria⁷.

En España se da el siguiente panorama: la Ley de Montes menciona que las *Administraciones públicas regularán los mecanismos y las condiciones para incentivar*

⁴ Hemos entrevistado a Rafael Márquez Molero (funcionario del Ministerio de Medio Ambiente en España), y a integrantes de organizaciones ambientales en Perú tales como Carlos Soria del Instituto del Bien Común y Lucila Pautrat, de la Sociedad Peruana de Ecodesarrollo SPDE, entre otros.

⁵ Citando el estudio sobre instrumentos económicos para la gestión ambiental (1999) publicado por la CONAM, Foy Valencia menciona que, dentro de los instrumentos económicos para la gestión ambiental, los instrumentos seleccionados de primera categoría para corto y mediano plazo son los impuestos sobre productos desechables, certificación de bosques, tasas e incentivos de explotación de recursos naturales con criterios ambientales, impuestos o pagos territoriales. Para él, en el Perú se está desarrollando una preocupación tributario-ambiental en aspectos como la actividad forestal. En ese contexto, el autor cita el proyecto de la Ley del impuesto ecológico por la explotación de los recursos naturales, del 13 de julio de 2006. Dicho proyecto proponía crear la compensación económica social ambiental de los recursos naturales, y fue rechazado de plano en la comisión de economía. Cfr. P. FOY VALENCIA, *A propósito de los tributos ambientales: una aproximación ambiental a los tributos*, Lima, 07 de Marzo del 2007, pág. 14.

⁶ Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía, Ley N° 27037, de 30 de diciembre de 1980, artículo 1.

⁷ Convenios que en un determinado momento, dadas las coyunturas políticas por las que atravesaba el país, fueron necesarios para dar certidumbre jurídica y atraer a nuevos inversores extranjeros. Boletín de transparencia fiscal. Informe especial: una aproximación a los gastos tributarios en el Perú, págs. 44-45.

*las externalidades positivas de los montes ordenados*⁸. En este contexto, no se indican explícitamente los mecanismos a utilizar, aunque sí se señalan como parte de los incentivos las subvenciones vinculadas a las actividades de gestión de los montes⁹.

También, en los últimos años en España, la normativa sobre exenciones, bonificaciones y deducciones ha incrementado el uso del tributo como instrumento en la lucha contra la degradación del ambiente. Por ello, sobre la base del principio clásico “*quien contamina paga*”¹⁰, se ha llegado a afirmar que ha nacido el comportamiento ambientalmente correcto de las empresas, lo que se ha nombrado bajo el lema *quien descontamina cobra*¹¹.

La estructura de nuestra investigación consta de cuatro capítulos y de unas conclusiones propuestas. En el primero, desarrollaremos algunas consideraciones generales sobre la importancia de los bosques. Desde el punto de vista ambiental, resaltaremos su multifuncionalidad, estudiaremos las vigentes políticas forestales para la conservación y mejora del recurso, y el deterioro a que están sometidos, ya sea por causas naturales, ya como consecuencia de las actividades humanas, pues siguen siendo éstas las que más merman los bosques a causa de los incendios forestales, intencionados o no, la tala indiscriminada y selectiva, la agricultura migratoria, etc.

En el segundo, tercer y cuarto capítulos desarrollaremos tanto la imposición estatal (directa e indirecta), como la municipal; esto es, estudiaremos los impuestos que consideramos relevantes para la tributación de la actividad forestal en ambos países. No pretendemos realizar un estudio exhaustivo de ellos, sino -a modo de resumen- hacer una introducción general de cada uno, y un análisis sobre los beneficios fiscales que ofrecen, y también sobre sus desaciertos. En el caso concreto de la región de la selva amazónica, además de exponer brevemente los beneficios fiscales que le son aplicables, señalamos sus peculiaridades y su trato específico en el ordenamiento legal peruano. Y todo ello con el

⁸ El monte ordenado es aquel que dispone de al menos un instrumento de gestión forestal vigente.

⁹ Artículos 63 al 66 de la Ley de Montes, Ley 43/2003, de 21 de noviembre.

¹⁰ El principio “quien contamina paga” pretende interiorizar los costes externos ocasionados por las actividades contaminantes. Cfr. D. CARBAJO - P. HERRERA, *Marco Jurídico...*, cit., págs. 14 y ss. COMPLETAR. COMPLETAR

¹¹ En su obra, J. M. COBOS acuña dicho lema y señala que *el lado positivo de los incentivos fiscales es que tratan de adecuar a los agentes económicos hacia la protección del medio ambiente*. Cfr. J. M. COBOS GÓMEZ, *Las deducciones por inversiones medioambientales: Aproximación legal, administrativa y jurisprudencia*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 16.

fin de que se tome conciencia de los problemas a que se enfrenta la protección de este recurso. Para terminar, expondremos nuestras conclusiones de la investigación, y las propuestas que presentamos para intentar avanzar en la fiscalidad de los bosques.

Pero, antes de comenzar con el tema de la importancia de los bosques del primer capítulo, hemos creído oportuno exponer como un adelanto de lo que veremos en los capítulos siguientes, una síntesis general y reflexiva sobre los sistemas impositivos español y peruano, sobre sus aproximaciones y distanciamientos en la regulación aplicable a la actividad forestal.

En líneas generales, en el Perú la protección del ambiente se ha dirigido casi en su totalidad al uso de instrumentos de regulación normativa y, en menor medida, a la implementación de instrumentos económicos¹². Así, tenemos que en la Ley General del Ambiente¹³, en adelante LGA, se afirma que los instrumentos económicos, y, en concreto, los de carácter tributario, se incorporan *a fin de incentivar prácticas ambientalmente adecuadas y el cumplimiento de los objetivos de la Política Nacional Ambiental y las normas ambientales*¹⁴.

De aquí en adelante, lo que nos proponemos es analizar cómo los impuestos existentes en ambos países están incidiendo en sus actividades forestales, y cómo podrían llegar a incentivarlas y hacerlas más rentables y sostenibles. Para un mejor estudio, los impuestos han sido clasificados de acuerdo al tipo de imposición: directa, indirecta y municipal. Aunque los impuestos de uno y otro país no coincidan, sí encontraremos similitudes en los hechos imponibles que nos permiten realizar la comparación de ambos sistemas. La tabla 01 contiene los impuestos sobre los que vamos a reflexionar; además, partimos de la base del sistema tributario español, y establecemos el impuesto equivalente en el Perú. Como puede verse, la cantidad de impuestos en Perú es menor. Y, además, los

¹² Tal es el caso de la Ley Forestal y de Fauna Silvestre, en adelante LFFS, Ley N° 27308, del 15 de julio del 2000, en la que no hay ninguna referencia a los instrumentos económicos.

¹³ Ley General del Ambiente, Ley N° 28611, artículo 36, apartado 2.

¹⁴ El autor señala que la iniciativa para establecer tributos ambientales se debe a la necesidad de encontrar fuentes de ingresos que sirvan para financiar los gastos de preservación del medio ambiente. Desarrolla la definición de dos clases de tributos. Por un lado, los tributos redistributivos, que son los que persiguen repartir entre los agentes contaminantes el coste de los servicios públicos destinados a proteger y restaurar el medio ambiente. Su hecho imponible consiste en la prestación de los servicios públicos correspondientes, por lo que se tratará generalmente de tasas, precios públicos o contribuciones especiales. Y por otro lado, los tributos ecológicos, entre los que menciona los gravámenes con finalidad incentivadora; a su vez, de estos afirma que intentan actuar incidiendo indirectamente en el agente contaminador, de tal forma que busque por su propia conveniencia vías alternativas menos contaminantes. Cfr. J. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ. *El tributo...*, cit., págs.71 y ss.

tres grandes pilares, el impuesto a la renta de personas naturales, personas jurídicas, y el impuesto general a las ventas¹⁵, no presentan ningún tipo de incentivo fiscal para la actividad forestal en este país.

Tabla 01: Imposición a la que es sometida la actividad forestal en ambos países

IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDA FORESTAL		
	ESPAÑA	PERU
IMPOSICIÓN DIRECTA	Impuesto a la renta de personas físicas	Impuesto a la renta (renta de cuarta y quinta categoría).
	Impuesto sobre sociedades	Impuesto a la Renta (renta de tercera categoría)
	Impuesto sobre el patrimonio	El patrimonio en Perú se grava a nivel municipal por otros impuestos.
	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	
IMPOSICIÓN INDIRECTA	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	Impuesto de Alcabala
	Impuesto sobre el valor agregado	Impuesto general a las ventas
IMPOSICIÓN MUNICIPAL	Impuesto sobre bienes inmuebles	Impuesto predial
	Impuesto sobre actividades económicas	No existe como tal pero existe la figura de las licencias de funcionamiento, que no estudiaran
	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	Impuesto al patrimonio vehicular

¹⁵ Los hemos llamado así por el tipo de recaudación que producen para el erario en ambos países.

II. LA IMPORTANCIA DE LOS BOSQUES

En la actualidad, la importancia de los bosques no se mide únicamente atendiendo al factor económico. La vigente normativa no sólo legisla sobre su aprovechamiento, su restauración, conservación y mejora; además, resalta su multifuncionalidad. Antaño, sin embargo, era exclusivamente la utilidad de un bosque lo que condicionaba su valor dependiendo de que fuera una u otra la población que lo explotara; es decir, que en función del mayor beneficio que pudieran obtener de él, se planteaban el protegerlo o no¹⁶. No obstante, sea un beneficio a largo plazo o inmediato, se trate de pequeños grupos de árboles, o de meros árboles aislados, se encuentren ubicados en plazas, calles, o en la periferia, etc., la percepción sobre sus beneficios variará siempre según de quién provenga: sea una campesina, un hombre de ciudad; o también en función del país donde resida, etc.

Hasta la fecha, con los procedimientos utilizados para la protección del ambiente, no se han conseguido los resultados esperados. Sucesos como los del Prestige, Doñana, La Oroya, el Golfo de México¹⁷, o, más recientemente, por ejemplo, los incendios forestales provocados en Robledo de Chavela, demuestran que la mera previsión de sanciones

¹⁶ J.GUTIÉRREZ DE LOMA sugiere como factor que influye en la utilidad del bosque para el hombre al progreso en general. Afirma que el “desarrollo tecnológico, sobre todo, hace que, por un lado los procesos de producción industrial y la utilización de materias primas que estén evolucionando continuamente. No es lo mismo la utilización que tenía la madera como materia prima en España hace cincuenta años, que la que tiene hoy en día. Así pues, la utilidad del bosque para el hombre evoluciona con el tiempo pero de forma rapidísima en una época de desarrollo tecnológico tan intenso como la actual”. Cfr. J. GUTIÉRREZ DE LOMA, *La riqueza...*, cit., pág. 19.

¹⁷ Por tener una referencia de los peores desastres ambientales, podemos citar: 1) Chernobyl: el desastre por la explosión de una planta nuclear en Ucrania en 1986; 2) Bhopal: la fuga de una planta de pesticidas que provocó 15.000 muertos en India en 1984. El accidente se originó en una fábrica de pesticidas propiedad de una compañía estadounidense por no tomarse las debidas precauciones. Perecieron también miles de animales domésticos y ganado. La empresa nunca respondió por los daños causados; 3) Kuwait: en 1991, con motivo de la Guerra del Golfo Pérsico, Saddam Hussein ordena explotar los pozos petrolíferos que ardieron durante más de 7 meses; 4) El Exxon Valdez: el barco petrolero encalló en el estrecho de Prince William en Alaska y se derramaron 11 millones de galones de crudo en 1989. Los daños a la fauna que se produjeron en esta zona aún se siguen estudiando; 5) La planta nuclear de Tokaimura: El peor accidente nuclear de Japón en 1999; 6) El Mar de Aral: la desaparición de un mar; 7) La nube de dioxina en Seveso: en 1976, la explosión en una planta química en Italia provocó una nube de dioxina en el pueblo de Seveso; 8) El mal de Minamata: desde el año 1956, los habitantes del pueblo japonés de Minamata comenzaron a sufrir un extraño mal que luego se reveló era causado por la ingesta de productos del mar que vivían en aguas contaminadas por los desechos de las industrias locales; 9) Three Mile Island: el peor desastre nuclear de los Estados Unidos, en 1979; 10) El desastre de Kingston (Tennessee): el 22 de Diciembre de 2008 se rompió el muro de contención de desechos de la planta termoeléctrica Kingston en Tennessee. Al romperse, más de cuatro mil millones de litros de lodo mezclado con la escoria de metales pesados y materiales tóxicos se derramaron hasta cubrir un millón trescientos mil metros cuadrados; y 11) El accidente nuclear de la Central de Fukushima I en 2011, entre otros.

administrativas y penales ha resultado insuficiente. En nuestra opinión, los instrumentos económicos son, sin perjuicio de la coordinación con otras formas de proceder, la medida más eficaz para la protección del ambiente. Y, de entre estos, son los tributos los que se perfilan como los más eficaces para estimular conductas menos contaminantes¹⁸, empero de estos trataremos más adelante.

Sin lugar a dudas, es apremiante la necesidad de avanzar en las técnicas de protección de espacios naturales, tanto vírgenes como amenazados, y en la formación de redes integradas para la protección de ecosistemas. Nuestros ríos, mares, suelos, bosques son los escenarios donde se depositan todo tipo de desechos, y sus capacidades auto-depurativas han sido superadas a gran escala¹⁹. Es decir, de una forma u otra, nuestros recursos naturales no se están renovando; por el contrario, estamos contemplando su paulatina degradación y muerte. Ante estos hechos, debemos optar por promover los mecanismos que logren el tan esperado equilibrio entre el desarrollo económico de un país y la preservación de sus recursos naturales²⁰.

A. Delimitación de conceptos

¹⁸No obstante, también existen argumentos en contra de la utilización de los tributos ambientales. Para JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, uno de ellos es la “incertidumbre” que pueden generar. El autor manifiesta que *con la promulgación de un tributo, es difícil reconocer con certeza la respuesta de los contaminadores y, más aún, saber si se alcanzarán los objetivos ambientales propuestos*. Añade que «fijar el correcto tipo impositivo que refleje efectivamente el costo social que se trata de internalizar» es un «serio problema que aqueja a los técnicos tributarios a la hora de hablar de gravámenes ambientales». Resalta, además, que los tributos constituyen eficaces instrumentos a largo plazo; sin embargo, que “en situaciones de emergencia, es decir, en problemas a resolver a corto plazo, los tributos carecen de eficacia en comparación con la normativa administrativa”. Véase J. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ. *El tributo...*, op. cit., págs. 65 y ss.

¹⁹ Sin excluir la contaminación del aire, la contaminación acústica, lumínica, etc.

²⁰ Autores como LÓPEZ RAMÓN, BOKOBO MOICHE o LOPERENA ROTA, resaltan que el problema ambiental es un problema multidisciplinar. Para LÓPEZ RAMÓN, “el planteamiento y la solución de los problemas ambientales requieren una visión multidisciplinar”, lo cual no significa que “aquellas personas llamadas a tomar las decisiones correspondientes tengan que saber de todo. Cada especialista ha de aportar los datos de hecho y consideraciones que sus particulares conocimientos le sugieren, sin renunciar por ello a un enfoque general del problema, esto es, con una actitud receptiva de los elementos proporcionados por otros especialistas”, citado por S. BOKOBO MOICHE, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 19. Por otro lado, también LOPERENA se une al criterio multidisciplinar del derecho ambiental así señala que “Es evidente que las ciencias ambientales se tienen que configurar en base a aportaciones de campos que se venían tradicionalmente investigando de forma sectorial y que ahora deben conjuntarse para formar este nuevo campo de conocimiento, nuevo no por el objeto, sino por su examen globalizado e interrelacionado”. D. LOPERENA ROTA, *Derecho al medio ambiente adecuado*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 20. Estamos de acuerdo en que el problema ambiental necesita de soluciones multidisciplinarias; sin embargo, para este trabajo nos centraremos en las medidas fiscales y en las administrativas aplicables a los bosques.

Los conceptos de “bosque” y “monte” no tienen el mismo significado en España y en Perú. Afirmar que son semejantes sería un error, aunque es cierto que se encuentran relacionados. Por tanto, con el fin de delimitar esta investigación y evitar cualquier tipo de confusión, nos vemos en la necesidad de exponer con claridad las definiciones de algunos de los términos que creemos son más relevantes para el desarrollo del tema.

Comenzaremos por precisar que el Diccionario de la Real Academia Española (D.R.A.E.) indica que “árbol” proviene del vocablo latín *arbor*, y que es la “planta perenne, de tronco leñoso elevado, que se ramifica a cierta altura del suelo”²¹. Una definición más técnica la da Font Quer al señalar que es el vegetal leñoso, de por lo menos 5 metros de altura²², con el tallo simple (en este caso, denominado tronco) hasta la llamada cruz, en que se ramifica y forma la copa de considerable crecimiento y espesor²³.

En cuanto a “bosque”, nos dice la RAE, proviene del latín *boscus* y lo define como “un sitio poblado de árboles y matas”²⁴. La Sociedad Española de Ciencias Forestales, por su parte, lo hace como “la agrupación extensa de árboles en espesura”²⁵.

De la palabra “monte”, que proviene del latín *mons*, *montis*, nos proporciona el D.R.A.E dos definiciones. Una: “la gran elevación natural de terreno”; y otra: “la tierra inculta cubierta de árboles, arbustos o matas”²⁶. Por su parte, Font Quer expone que, en sentido topográfico, monte es sinónimo de montaña, y que, en sentido geobotánico, equivale, con poca precisión, a la formación leñosa, desde un cierto monto en adelante,

²¹ Cfr. RAE, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., Espasa Calpe, 2004, pág. 195 (además algunas palabass han sido consultadas en la versión online del diccionario). Otra definición la podemos tomar del Diccionario de M. MOLINER: “planta que tiene un tronco leñoso que se ramifica a cierta distancia del suelo, formando una «copa»”. Cfr. M. MOLINER. *Diccionario de Uso del Español*, Tomo I, Gredos, Madrid, 1982, pág.232.

²² Cfr. SOCIEDAD ESPAÑOLA DE CIENCIAS FORESTALES, *Diccionario Forestal*, Mundi Prens, Madrid, 2005, págs. 85 y ss. Además, para otros autores la longitud de un árbol debe ser igual o superior a 7 metros de altura con lo cual vemos que no hay una unanimidad pero la media es entre 5 y 7 metros de altura.

²³ Agrega el autor que la diferencia con el arbusto es básicamente que se cría más alto y no se ramifica hasta cierta altura. Cfr. P. FONT QUER, *Diccionario de botánica*, 10ª ed., Labor, Barcelona, 1989, pág. 86.

²⁴ Cfr. RAE, online <http://lema.rae.es/drae/?val=schock>. Además, del termino bosque se derivan las diferentes definiciones de bosque, como por ejemplo bosque de explotación, bosque en galería, bosque maderable, bosque maduro, bosque pluvial, bosque protector, bosque ribereño, bosque virgen, bosque degradado, etc. Cfr. FONT QUER, P, *Diccionario de ...cit*, pág. 146.

²⁵ Cfr. SOCIEDAD ESPAÑOLA DE CIENCIAS FORESTALES, *Diccionario...cit*, pág. 144.

²⁶ RAE, *Diccionario...*, cit., pág. 1533.

llamándose monte bajo si se trata de matorral o *fructicetum*, y monte alto si es de formación arbórea. Agrega el autor que en España no se denomina nunca monte al soto²⁷. La palabra monte se emplea también, en el lenguaje vulgar, para indicar una extensión cubierta de vegetación natural, cualquiera que ésta sea, donde hay caza²⁸.

Para Gutiérrez de Loma monte es *un territorio poblado por especies forestales arbóreas (árboles) como estructura vegetal vertical dominante y con una fracción de cabida cubierta (grado de cobertura) superior al 20%, y en el que quedan excluidas las dehesas, siempre que cumplan esta fracción de cabida cubierta*. Y, por el contrario, excluye los terrenos poblados por especies forestales arbóreas tratadas como cultivos, más próximas a los sistemas agrícolas que a los forestales²⁹.

La Sociedad Española de Ciencias Forestales señala que es “la superficie utilizada para el fin de producir madera y otros productos forestales, o que se mantiene con vegetación leñosa para la obtención de beneficios indirectos ecológicos, culturales o de recreación. Terreno no dedicado a la agricultura, cubierto de árboles, arbustos, matas o hierbas. Superficie de terreno declarada de carácter forestal por una ley o reglamento forestal”.³⁰

Asimismo, la legislación forestal de cada país también nos presenta algunas definiciones. Así, tenemos que en España, a nivel estatal, la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, en su exposición de motivos establece que tiene por finalidad regular los montes, reorientar su conservación, mejora y aprovechamiento de los espacios, etc.

La definición de monte que nos proporciona dicha norma es bastante amplia y comprende todo terreno en el que vegetan especies forestales arbóreas, arbustivas, de

²⁷ El autor indica que el término soto hace referencia a los bosque, a la selva. Cfr. P. Font Quer. *Diccionario...*, cit, pág. 490. Además, el diccionario de la RAE, señala que la palabra *soto* viene del latín *salvus* (bosque, selva) y en su primera acepción es “Sitio que en las riberas o vegas está poblado de árboles y arbustos”, en su segunda acepción señala que es el “sitio poblado de árboles y arbustos”; es decir, dicho termino no incluye ninguna construcción o infraestructura dentro del sitio poblado de árboles. Cfr. RAE, tomado de: <http://lema.rae.es/drae/?val=schock>

²⁸ Cfr. P. Font Quer. *Diccionario...*, cit, pág. 734.

²⁹ El autor agrega que en los últimos años se ha introducido un nuevo concepto que se asemeja al bosques, pero que tiene la denominación de “monte arbolado ralo” caracterizado por una cubierta de matorral o pastizal natural como estructura vegetal horizontal dominante, y con la presencia de una población de especie forestal arbóreas en una fracción de cabida cubierta comprendida entre el 5 y el 20 por ciento. Cfr. J.L. GUTIÉRREZ DE LOMA, *La riqueza...*, cit., págs. 47 y ss.

³⁰ Cfr. SOCIEDAD ESPAÑOLA DE CIENCIAS FORESTALES, *Diccionario...*, cit., págs. 85 y ss.

matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación, que cumplan o puedan cumplir funciones ambientales, protectoras, productoras, culturales, paisajísticas o recreativas. Hasta aquí, no hay mayores novedades en comparación con su antecesora la Ley de Montes, de 8 de junio de 1957, vigente hasta el 22 de febrero de 2004, que utilizaba indistintamente los términos terreno, propiedad forestal y monte, para definir *la tierra en que vegetan especies arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación, siempre que no sean características del cultivo agrícola o fueren objeto del mismo*. Somos de la opinión de que dicha norma fue una ley que destacaba por la protección de la propiedad forestal que de medio forestal³¹.

Sin embargo, la novedad se presenta en que también tendrán la consideración de monte: los terrenos yermos, roquedos y arenales; las construcciones e infraestructuras destinadas al servicio del monte en el que se ubican; los terrenos agrícolas abandonados y siempre que hayan adquirido signos inequívocos de su estado forestal; todo terreno que, sin reunir las características descritas anteriormente, se adscriba a la finalidad de ser repoblado o transformado al uso forestal, de conformidad con la normativa aplicable; y los enclaves forestales en terrenos agrícolas con la superficie mínima determinada por la Comunidad Autónoma.

Por otro lado, en el caso de Perú, la Ley Forestal y de Fauna Silvestre, tiene por objeto *regular y supervisar el uso sostenible y la conservación de los recursos forestales y de fauna silvestre del país, compatibilizando su aprovechamiento con la valorización progresiva de los servicios ambientales del bosque*³². Además, define como parte de este recurso a *los bosques naturales, plantaciones forestales y las tierras cuya capacidad de uso mayor sea de producción y protección forestal y los demás componentes silvestres de la flora terrestre y acuática emergente, cualquiera sea su ubicación en el territorio*

³¹ Sin lugar a dudas, el contexto histórico de aquella época influyó en la redacción de la norma, en ese entonces la preocupación por el ambiente no y los daños ecológicos no tenían las dimensiones que conocemos ahora como por ejemplo los efectos de largo radio que tienen los procesos con incidencia sobre los recursos naturales, como los que han podido advertirse en tiempos recientes en torno a lo que se ha conocido como la lluvia ácida. Con todo, la ley prestaba atención a la funcionalidad de los bosques y terrenos forestales con relación a significados recursos naturales, especialmente los hidrológicos”. Actualmente, la ordenación de los recursos naturales, exige una conexión entre los espacios forestales y los ecosistemas de su entorno. Es así como la promulgación de la Ley 4/1989 de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres, va a ejercer una protección de espacios naturales que incluyen grandes masas de recursos forestales y que al mismo tiempo están bajo la protección de la Ley de Montes (como por ejemplo la red natura 2000).

³² Artículo 1, de la LFFS.

nacional. Es decir, la legislación peruana utiliza los términos genéricos de recursos forestales que no evocan a confusión pero en dicha definición no se incluyen bienes muebles que fueren necesarios para la actividad forestal. Sin embargo, por estos matices no podríamos afirmar que la legislación peruana es más protectora que la española.

En conclusión, nuestro estudio se circunscribirá a la protección, conservación, importancia y fiscalidad de los bosques³³, considerándolos como la agrupación extensa de árboles (plantas leñosas, perennes, que superan en edad adulta los 5 metros de altura)³⁴. Y aunque la definición de monte lleve implícita la agrupación de bosques (toda especie forestal, arbustiva, matorral, o herbácea), la consideramos demasiado extensa³⁵.

Con todo, no queremos entrar en polémicas sobre uno u otro término, al referirse a la fiscalidad de los bosques o los montes, para nuestro estudio los bosques son el lugar poblado con masas arbóreas, que albergan otros recursos forestales o herbáceas como las matas; veremos como este recurso forestal es gravado tanto en España como en Perú. La determinación para la calificación de montes implicaría un conjunto de elementos añadidos a los bosques, como por ejemplo la titularidad, la infraestructura, las pistas forestales, etc, que no consideramos deban ser tratadas con el mismo término. Por lo tanto, sólo nos remitiremos al término monte cuando hagamos referencia a la legislación española en concreto, pues consideramos más apropiada la utilización del término bosque o recurso forestal, siendo estos términos más restrictivos, y los que se utilizan internacionalmente. Al mismo tiempo, cuando hagamos uso de estos términos, quedarán excluidos por defecto los terrenos dedicados al cultivo agrícola, ganadero, y a los terrenos urbanos.

³³. Para GUTIÉRREZ DE LOMA la riqueza de un país no se puede medir sólo por los árboles que posea, señala que estos juicios no son del todo ciertos, indica “que la riqueza forestal no se debe sólo a la existencia de árboles, sino a la relación entre los distintos grupos de especies vegetales que se agrupan en lo que comúnmente llamamos monte”. El autor también enfatiza que desde siempre han existido muchas discusiones acerca de la diferencia que existe entre monte y bosque. Cfr. J. GUTIÉRREZ DE LOMA, *La riqueza...*, cit., pág. 45.

³⁴ Aunque los ingenieros forestales clasifican los árboles en tres magnitudes: Árboles de 1ª magnitud; que superan los 25 m de altura. Son las especies principales de nuestros bosques: hayas, robles, abetos, píceas, que dominan sobre las demás especies vegetales. Árboles de 2ª magnitud; más modestos, que superan los 15m. Acompañan a los de 1ª magnitud y están ligados a ellos, o viven diseminados por el bosque. Ejemplo de ellos son el Carpe, el abedul o el mostajo. Árboles de 3ª magnitud; que no superan los 15 m, como el serbal de cazadores. Cfr. J. GUTIÉRREZ DE LOMA, *La riqueza*, cit., págs. 21 y ss.

³⁵ Es un concepto muy amplio que no sólo contiene al recurso forestal sino a toda la actividad forestal, excluyendo siempre la actividad agrícola.

Tabla 02: Comparativa de la legislación de España y Perú sobre los bosques

Normativa	Definición de monte
Ley de Montes de 1957	Es la tierra en que vegetan especies arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación, siempre que no sean características del cultivo agrícola o fueren objeto del mismo. No obstante se exceptúan de los comprendidos en dicho concepto los terrenos que formando parte de una finca fundamentalmente agrícola y sin estar cubiertos apreciablemente con especies arbóreas o arbustivas de carácter forestal, resultaren convenientes para atender al sostenimiento del ganado de la propia explotación agrícola y, asimismo, los prados desprovistos sensiblemente de arbolado de dicha naturaleza y las praderas situadas en las provincias del litoral cantábrico. Y, aquellos otros que, sin reunir dichas condiciones hayan sido o sean objeto de resolución administrativas por aplicación de las leyes que regulen esta materia y en virtud de la cual hayan quedado o queden adscritos a la finalidad de ser repoblados o transformados, por lo tanto, en terrenos forestales.
Ley de Montes 43/2003, de 21 de noviembre	Es todo terreno donde vegetan especies forestales arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación que cumplan o puedan cumplir funciones ambientales, protectoras, culturales, paisajísticas o recreativas. Además, se incluye a: <ul style="list-style-type: none"> a.- Terrenos yermos, roquedos y arenales b.- Construcciones e infraestructuras destinadas al servicio del monte donde se ubican. c.- Los terreros agrícolas abandonados, siempre y cuando cumplan las condiciones y plazos que se indiquen en cada CCAA, y que muestren signos inequívocos de su estado forestal. d.- El terreno que si bien no cumpla con las anteriores características tenga como fin ser repoblado o transformado al uso forestal. e.- Los enclaves forestales en terrenos agrícolas con un mínimo de superficie forestal determinada por cada CCAA.
Definición de Bosque	
Reglamento de la Ley Forestal y de Fauna Silvestre DS 014-2001-AG	Es el ecosistema nativo con un predominio de masa arbórea o arbustiva. Puede haber sido intervenido o no, pero debe ser capaz de regenerarse por sucesión natural. Puede ser manejado bajo técnicas y prácticas silviculturales aplicadas para estimular la regeneración natural o para realizar repoblamiento con las especies deseadas. (<i>Artículo 3, acápite 3.9</i>)

Elaboración propia

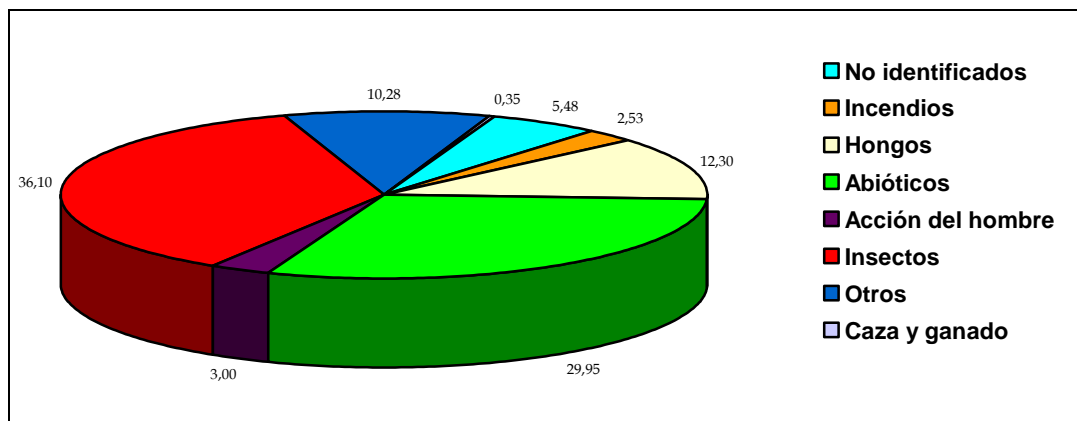
B. Daños ocasionados a los bosques

Los expertos en silvicultura³⁶ han constatado que en las zonas denominadas de “aire puro” (aquellas alejadas de las grandes masas industriales contaminadoras) tanto árboles solitarios como sectores enteros de bosques enferman y finalmente, después de transcurridos unos años, mueren. Por todo ello, las actuales interrogantes giran en torno a

³⁶ En realidad se utiliza indistintamente el término silvicultura y selvicultura, en el Diccionario de la RAE encontramos los términos selvicultura y silvicultura con la misma definición: del latín *silva*, selva, bosque, y *-cultura*, relativo a al cultivo de los bosques o monte. Ciencia que trata de este cultivo. <http://lema.rae.es/drae/?val=amplio>

la causa de estas “muertes”: ¿Por qué mueren? ¿Cuáles son las soluciones?. Dos son las principales causas de muerte de los árboles, las causas naturales y las producidas por el hombre. Reflexiones sobre cada una tenemos:

Figura 01: Causas de daños en masas forestales 2010



Fuente: Perfil ambiental de España 2010, pág. 99.

1. Causas naturales

Los bosques sufren pérdidas considerables como consecuencia de plagas específicas, de desastres naturales como, por ejemplo, los tornados, a causa de incendios ocasionados por tormentas eléctricas, etc.

2. Causas ocasionadas por el hombre (antrópicas)

Para Blume, la relación que se ha observado entre el funcionamiento de las grandes centrales eléctricas con enormes chimeneas de hasta 250 metros de altura y los daños en los bosques hace suponer que un extenso y desnaturalizado efecto de contaminación tiene que formar parte de las causas de muerte vegetal³⁷. Estudios actuales nos informan de que los procesos de combustión (industria, tráfico, domésticos, etc.) liberan a la atmósfera gases, y que sus componentes (dióxido de azufre y óxido de nitrógeno, entre otros) contribuyen a acrecentar los perjuicios ocasionados a los bosques.

³⁷ Blume árboles, pág. 279 y ss.

Un ejemplo es una central eléctrica que libera al año más de 500.00 toneladas de dióxido de azufre a la atmósfera³⁸.

Nuestra preocupación radica en constatar que la mayoría de los daños ocasionados a los bosques proceden del hombre. Entre los que consideramos más importantes, podemos mencionar los siguientes:

a) Los Incendios forestales

Los incendios forestales son una de las mayores amenazas de nuestros recursos forestales, especialmente en el caso de España³⁹. En concreto, desde el catastrófico verano de 1994, se mantiene una media de 21,6 incendios al año⁴⁰.

³⁸ El dióxido de azufre y el óxido de nitrógeno dan lugar, conjuntamente con el agua, a ácidos minerales y en esta forma, especialmente en las regiones de media montaña con abundante pluviosidad –por lo general, las regiones más boscosas-, son depositados como lluvia ácida. Por otro lado, las partículas ácidas en suspensión, originadas por los procesos de combustión, pueden depositarse también en forma seca. El trabajo de filtro del polvo de los árboles actúa entonces como un contenido ácido diez veces superior al del agua que circula por el suelo. Con esta masiva incorporación de ácidos procedente de la atmósfera, la vida en el suelo, para los árboles, y seguramente también para el resto de organismos se acidifica. La consecuencia de esta acidificación doméstica se puede observar en la media montaña y a veces en hectáreas por los árboles muertos. Los primeros programas para poner remedio a la creciente acidificación del suelo apuntan hacia la posible desulfuración de humus y gases BLUME 279 y ss revisar

³⁹ En muchos de los de incendios ocurridos en España, se constatado casos de indefensión e incapacidad de los vecinos, de las instancias locales, y del gobierno central para hacer frente a ellos; nos preguntamos si quizás existe una escasa formación y organización de un voluntariado, o por el contrario el problema radicaría en una descoordinación con las administraciones superiores, como sucedió en Galicia cuyos incendios duraron casi una semana. Es necesario estar preparados para reaccionar eficazmente, así como realizar una política de prevención, tal como podemos apreciar en el Reglamento (CEE) N° 2158/ 1992, del Consejo, de 23 de julio, relativo a la protección de los bosques comunitarios contra incendios; tienen como finalidades principales aumentar la protección de los bosques y, en particular intensificar los esfuerzos realizados para mantener y vigilar los ecosistemas forestales y salvaguardar las distintas funciones que desempeñan los bosques a favor de las zonas rurales. Cfr. AMIGOS DE LA TIERRA. Los Incendios Forestales. Un drama Nacional. Amigos de la tierra, en *Ambienta*, Octubre, 2005, pág. 80.

⁴⁰ R. CAÑIZARES, ¿Por qué se queman los montes de España?. Revista *Ambienta*. Septiembre 2006.pág. 76. Según el autor los siniestros se presentan por dos motivos fundamentales, el primero para eliminar restos agrícolas y vegetación no deseada y el segundo, para resolver de forma drástica todo tipo de conflictos locales. En el primer caso hay que insistir en la importancia de las políticas de prevención social, actualmente muy escasas, y no centrarse exclusivamente en la persecución del delito sin plantearse soluciones alternativas a esta forma de usar el fuego, y por el contrario para la segunda tipología de incendios es vital acabar urgentemente con la sensación de impunidad actual debida a la deficitaria persecución del delito. Y es que sólo se tiene una media de 11 personas al año para los 21600 incendios registrados. Esquematizando la situación el autor lo ilustra de la siguiente forma: Ausencia de gestión forestal + abandono usos tradicionales + actividad económica marginal + escasa ordenación del territorio = grandes incendios.

Si bien hemos mencionado que los bosques contribuyen eficazmente a la purificación del ambiente al asimilar el anhídrido carbónico (CO₂). Por el contrario, cuando un bosque se quema aumenta la contaminación del aire por dióxido de carbono ya que se devuelve a la atmósfera todo el carbono que el bosque había almacenado en decenas de años, incluso siglos⁴¹. El gran problema es que, el 90 por ciento de los incendios son provocados por el hombre y, como suelen iniciarse en la parte accesible del bosque, la más baja, tienen una potencia mucho más devastadora⁴².

En el supuesto de varios incendios sobre el mismo territorio, la vegetación del mismo sufre consecuencias irreparables desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo (el denominado clímax de incendio). Las consecuencias no sólo repercuten en las especies forestales, sino también sobre los animales que viven en el bosque, la destrucción de la flora trae consigo las migraciones forzadas de las comunidades de animales⁴³.

Apunta Moreno Molina que *son muchos los factores que inciden en esta realidad, junto a los comportamientos dolosos y culposos*. Para el autor, en muchas ocasiones los incendios se deben a una errónea política de repoblación forestal en la que prima las especies ajenas al medio natural. Lo que demuestra, a criterio del autor, que dichas especies tienen mayor dificultad de adaptación, además de exhibir a una escasa cultura conservacionista de los bosques a través de la poda y limpieza de los mismos. Asimismo, destaca como otro factor causante de los incendios la mala conservación de tendidos eléctricos o la mala utilización de instalaciones peligrosas; en general se debe insistir más en la política preventiva que en la represiva⁴⁴.

⁴¹ DE VICENTE DOMINGO, *Espacios ...*, cit. pág. 84.

⁴² A grandes rasgos Podríamos clasificar los incendios forestales en tres tipos:

- *Los incendios del suelo*, que queman la materia orgánica del mismo.

- *Los incendios superficiales*, que consumen las hojas, las ramillas y otros residuos forestales, y también la vegetación baja, como la hierba.

- *Los incendios altos*, que destruyen las copas de los árboles y el fuego desciende hasta el material combustible del suelo para volver a subir hasta lo más alto de la cubierta boscosa. Éste es el tipo de incendio más destructivo, ya que en cuanto prende envía tizones a varios kilómetros de distancia del principal, que caen sobre el combustible seco, extendiendo el fuego hasta que resulta incontrolable.

Cfr. JOHNSON, HUGH. (1987) *El bosque: fauna, flora y recursos económicos del bosque mundial*. Blume, Barcelona, pág. 46.

⁴³ Cfr. J. A. MORENO MOLINA, *La protección...*, op cit. pág 137.

⁴⁴ J.A. MOLENO MOLINA. *La protección...*, op cit. pág 141 y ss.

Debemos subrayar que gran parte de los incendios se deberían evitar en tanto que los trabajos de prevención y sensibilización adecuados se realizaran durante el invierno⁴⁵. A fin de describir correctamente la magnitud del problema la tabla XX nos muestran en detalle los incendios ocurridos estos últimos años.

Por otro lado, Esteve Pardo nos expone una cruda realidad al apuntar que no cabe esperar que el campesino de montaña empobrecido y por el que se ha hecho muy poco para contrarrestar los procesos de concentración urbana y de especulación, responda a la llamada de vocación de guardián de la naturaleza. Muchas veces se culpa a la población rural por no ejercer una función de protección a favor de los recursos forestales; sin embargo, esta argumentación procede de la población urbana cuyo poder adquisitivo está por encima y sólo se preocupa por deslindar responsabilidades, sin tomar en consideración que muchas veces estos campesinos no tienen un verdadero apoyo del Estado. Si hubiera incentivos para la actividad forestal, si el campesino viera que sus necesidades básicas son cubiertas y que existe una retribución por su esfuerzo, sería lógico pensar que realmente actuaría como un vigilante del recurso, no esperemos lo contrario si nos olvidamos de ellos y sólo los recordamos cuando suceden estas catástrofes forestales.

En resumen, el problema de los incendios forestales genera un debate en torno a:

- a) Una política dirigida a fomentar la rentabilidad y la utilidad económica de los bosques.
- b) Una política forestal orientada a realizar las plantaciones predominantemente con especies autóctonas de forma diversificada y con especies que favorezcan el efecto barrera (áreas forestadas cortafuegos en vez de grandes zonas sin vegetación).
- c) Proporcionar el uso de la biomasa forestal no maderera para la obtención de energía eléctrica y obtención de compost.
- d) Fomentar la recuperación de actividades tradicionales que favorezcan la vinculación de la población rural con el monte, aunque modificando los usos tradicionales del fuego.
- e) Evitar el uso del fuego para conseguir pastos o la quema de rastrojos, pues que existen alternativas.

⁴⁵ Mucho se ha escrito sobre los incendios forestales, así J. ARAUJO. Cortafuegos. en la revista Ambienta. Junio. 2006. pág. 5

- f) Romper el ciclo del verano-alarma invierno-olvido tanto por parte de la sociedad, como por parte de las administraciones.

b) La tala ilegal de los bosques

Debemos comenzar nuestras reflexiones por un lado señalando una definición clara de tala ilegal, esto es: todo aprovechamiento de los recursos madereros en contravención de las normas que rigen la extracción forestal. Y, por otro lado, definiendo el comercio ilegal de madera, que es: las transacciones comerciales de madera de origen ilegal para lo cual se recurre, usualmente, a documentos y procedimientos fraudulentos.

Tanto la tala como el comercio ilegal están basados en actos provocados por grupos de extractores ilegales que se internan en las zonas no autorizadas para tumar los árboles, provistos de motosierra acopian en el bosque la madera; luego es entregada a los habilitadores que les facilitan el dinero, vituallas y herramientas o, en su defecto, es transportada por ellos mismos para su entrega a éstos en pueblos o ciudades, a los que suelen llegar burlando los puestos de vigilancia mediante el uso de caminos y ríos alternos o, generalmente, ingresando durante la noche de los fines de semana o feriados con el objetivo de aprovechar la mínima o nula vigilancia de las autoridades. También hay extractores ilegales que actúan por cuenta propia y venden la madera al mejor postor. Finalmente los habilitadores y/o acopiadores entregan la madera “legalizada” a las industrias de transformación primaria y secundaria o directamente a los exportadores; estas prácticas giran fundamentalmente sobre la madera caoba, cedro y la cúmula, debido a que el valor económico puede absorber los costos de la cadena de actores y procedimientos ilegales sin destacar otras especies.

La tala y el comercio ilegales se aprovechan de los recursos madereros contraviniendo las normas que rigen la extracción forestal. Los grupos de extractores ilegales se internan en las zonas no autorizadas y con sus motosierras tumban los árboles. La madera de que hacen acopio se la entregan in situ a quienes les facilitan dinero, vituallas y herramientas; o, en su defecto, ellos mismos la transportan para entregársela en pueblos o ciudades, adonde generalmente llegan por caminos y ríos alternos burlando los puestos de control. Suelen hacerlo, además, durante las noches de los fines de semana o feriados, con el objetivo de aprovechar la menor o nula vigilancia de las autoridades. Hay también grupos de extractores ilegales que actúan por cuenta propia y venden la madera al

mejor postor. Finalmente, los habilitadores y/o acopiadores entregan la madera “legalizada” a las industrias de transformación primaria y secundaria o, directamente, a los exportadores. Las transacciones comerciales de toda esta madera ilegal, se hacen recurriendo a documentos y documentos y procedimientos fraudulentos⁴⁶. Y la madera con la que fundamentalmente se trafica es la de caoba, cedro y cúmula, pues su valor económico en el mercado puede absorber todos los costos de la cadena de actores y procedimientos ilegales.

En el Perú no sólo no se está desarrollando programas importantes de forestación y reforestación, sino que, además, cada año 260.000 hectáreas de bosque sucumben por la tala ilegal y la agricultura migratoria.

Para Andaluz Westreicher desde el punto de vista legal e institucional, a este tipo de tala y comercio no sólo contribuyen las deficiencias de las normas y las instituciones, también las autoridades encargadas de aplicarlas. Y agrega, además, otras causas:

- La desatención de la sierra, que provoca la migración de sus pobladores hacia la selva y la costa, con la consecuente afectación del bosque tropical.
- La falta de incentivos para la inversión en actividades económicas vinculadas a recursos renovables, tales como la forestación y reforestación.
- Al no existir ningún mecanismo para estimular la forestación y reforestación en las tierras de aptitud forestal, el Estado no ha regulado el acceso a la propiedad sobre estas tierras.
- El no eficiente establecimiento de los bosques de producción permanente, pues ha incluido áreas no aptas para la producción de madera⁴⁷. Según estimaciones del Banco Mundial, en el Perú sólo la tala ilegal de caoba y cedro produce pérdidas por valor de 8,5 millones de dólares anuales. La tala de bosques naturales es la consecuencia dramática de la escasez de madera, cuyo mercado crece a un ritmo del 2% anual, mientras que su producción lo hace sólo al 1%. De ahí la necesidad urgente de incentivar la forestación y la reforestación para la producción de madera⁴⁸.

⁴⁶ *Ibidem*, pág 37

⁴⁷ Cfr. Prólogo C. ANDALUZ WESTREICHER, *Mecanismos legales e institucionales para el control de la tala y comercio ilegal de madera*, Proterra, Lima, 2005, pág. 25.

⁴⁸ J. PÉREZ VILARIÑO: Demandas sociales y organización del sector forestal. en Los montes y su historia 188 y ss.

- La desatención de la sierra provoca la migración de sus pobladores hacia la selva y la costa, con la consecuente afectación del bosque tropical.
- La falta de incentivos para la inversión en actividades económicas vinculadas a recursos renovables, tales como la forestación y reforestación. Al no existir ningún mecanismo para estimular la forestación y reforestación en las tierras de aptitud forestal, el Estado no ha regulado el acceso a la propiedad sobre estas tierras.

Aunque el problema de las talas se identifica con las regiones tropicales, la tala ilegal y su comercio afectan también a países desarrollados. Así, en la figura XX, se pueden observar las importaciones que realiza España de otros países y el porcentaje estimado que correspondería a la madera ilegal que llega a comercializarse. El problema de la tala ilegal no es un problema solamente ecológico, también supone un importante estímulo a la corrupción, a la evasión fiscal y a la competencia desleal sobre la parte del mercado que está comprometida con la gestión forestal sostenible⁴⁹.

Además, el problema de la madera ilegal ha sido tema de discusión en la UE. Así, entre las medidas que se están debatiendo, se incluyen los instrumentos para verificar la legalidad de los productos de madera, y para tratar las importaciones de productos fabricados con madera ilegal dentro del mercado de la Unión. Asimismo, la cooperación y el intercambio de datos entre las autoridades aduaneras, el fomento del consumo de productos fabricados legalmente, el mejorar la debida diligencia, la transparencia y los estándares de las instituciones financieras, los créditos a la exportación, la prestación de apoyo a los países productores de madera, con el fin de que puedan combatir la tala ilegal y con el de ayudarles a cumplir estos nuevos requisitos

⁴⁹ Ambienta pág. 61 Marzo 2005 Felix Romero Cañizares Programa forestal WWF/Adena Ciudades por los bosques: una campaña para detener las talas ilegales.

Tabla 03: Importaciones españolas de madera

EUROPA		ASIA	
País	% Talas ilegales	País	% Talas ilegales
Rusia	27% Noroeste	China	20%
	50% Lejano este Ruso	Indonesia	73%
	100 %Castaño del	Corea del Sur	30%
	Cáucaso	Taiwán	45%
Estonia	50%	Filipinas	46%
Letonia	10-20%	Vietnam	22-39%
ÁFRICA		AMÉRICA	
País	% Talas ilegales	País	% Talas ilegales
Camerún	50%	Brasil	Estado de Paraná 66% Amazonas 80%
Guinea Ecuatorial	50%		
Gabón	70%		
Ghana	60%	Perú	80%
Liberia	80%	Ecuador	70%

Fuente: Ambienta. Marzo 2005. pág 61.

C. La protección de los bosques

i. Generalidades

La protección de los bosques no es sólo un deber del Estado, para ser más precisos es una responsabilidad de todos, de los ciudadanos y de los gobernantes, una tarea para compartir responsabilidades. Y esto no es una novedad en la época de Hammurabi, se se ocupó de que los funcionarios oficiales regularan la tala de árboles y la distribución de madera para limitar el despilfarro por parte de sus súbditos ⁵⁰.

En 1518, bajo el reinado de Carlos I, y durante el mandato del Cardenal Cisneros, las cortes de Valladolid piden que se mande plantar árboles por todo el reino. El Rey accede y plasma en una disposición Pragmática la plantación de “encinas, robles y pinos según bondad de los terrenos, y en las riberas de los ríos sauces y álamos” encargando a corregidores y jueces el cumplimiento de tal disposición. Otra

⁵⁰ PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág. 19.

célebre ordenanza exigía en 1547 que “quien en Guipúzcoa o Vizcaya corte un árbol, plante dos previamente”. Los montes de lugares donde la Corte residía estaban tan afectados por la deforestación que en 1542 se prohibió cortar árboles en ellos por término de tres años, con la única excepción del suministro de la real cocina y la cámara de la real persona y sus hijos. También Felipe II fomentó que se iniciara una repoblación forestal incipiente en zonas como la sierra de Guadarrama o sobre todo la Cuenca del Duero, donde algunas de las masas de pinos que hoy se ven sobre terrenos arenosos tuvieron su precedente esta época⁵¹.

El Estado tiene la obligación de llevar a la práctica una política ambiental que cumpla con los objetivos señalados en la Constitución y para ello deberá hacer uso de los diferentes instrumentos de protección al medio ambiente que existan en el ordenamiento, así podemos mencionar a los instrumentos administrativos, instrumentos económicos y, al Derecho Penal⁵².

La protección de los bosques se traduce en un deber de conservación y mejora que emana en primer lugar del Estado, como ente soberano y rector de los recursos naturales de su territorio. Sin entrar a profundizar sobre el proceso de demanialización de los montes españoles y la doctrina sobre la inalienabilidad de los recursos naturales, sí debemos resaltar las tres funciones que debe ejercitar el estado a favor del ambiente. Así, destaca JIMÉNEZ HERNÁNDEZ⁵³ e la función preventiva, en la cual el Estado debe velar por la utilización racional de los recursos naturales, en segundo lugar, la función restauradora, que va dirigida al restablecimiento de la situación en que se encontraba el entorno antes de sufrir un daño o agresión que altere las condiciones ecológicas existentes. Si bien el objetivo principal sería que todo daño ecológico sea reparado, en muchas de las ocasiones es irreversible el daño, por ello los poderes públicos deben velar por que exista una compensación a través de una indemnización,

⁵¹ PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág.456 anexo los bosques en España a lo largo de la historia. Víctor Gonzalez gonzales de linares

⁵²Sin embargo, en palabras de L. RODRIGUEZ RAMOS, el “Derecho Penal podrá proteger el medio ambiente si existe una administración eficaz en relación con la gestión”, desde el punto de vista procesal la administración es la que en último termino proporcionará la información al órgano judicial referente al cumplimiento o no de los reglamentos o leyes ambientales. *Seminario sobre instrumentos jurídicos y económicos para la protección del medio ambiente*. Servicio Central de publicaciones del Principado de Asturias, 1991, pág 78.

⁵³J. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo...*, op cit. pág 36.

y en tercer lugar la función promocional, la cual consiste en promover la calidad de vida, se promueve el progreso de las condiciones en que vivimos o llamada también política ambiental estructural, ya que persigue cambiar las estructuras productivas para la utilización, más eficiente de los recursos naturales.

Los bienes inmuebles a efectos catastrales serán rústicos o urbanos y la diferencia dependerá de la naturaleza de su suelo, Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, artículo 7 de la Ley). Por ende, se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales⁵⁴.

Buena parte de los fueros que se van otorgando incluyen observaciones en ese sentido, destacando los de Navarra, país Vasco, Naera, Cuenca, Soria, zonas aún hoy de rica tradición forestal. El Rey Alfonso X, en el libro VII de sus siete partidas (1263) indica que *quienes cortan o destruyen árboles facen maldad conocida*, por lo que establece sanciones por talas ilegales. Otros monarcas desde Alfonso XI a Pedro I el cruel, dictan disposiciones estrictas que buscan proteger la riqueza forestal^{55 56}

No queremos dejar de mencionar que el silencio guardado en los Tratados Constitutivos de la actual Unión Europea sobre la materia forestal se explica perfectamente desde la situación de partida y los objetivos planteados en la Constitución de la Comunidad Económica Europea. Los Tratados Constitutivos esencialmente trataban de dar respuesta a las necesidades de reconstrucción industrial y económica del momento. En el sector agrario la prioridad era abastecer los mercados europeos de productos agrícolas, por lo que se debía otorgar una atención especial al

⁵⁴ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, Aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

⁵⁵ PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pá'g 446

⁵⁶ el paisaje forestal español ha sufrido una serie de transformaciones a lo largo del tiempo que han originado importantes cambios en la estructura y composición de los bosques, un estudio detallado sobre el tema en J. L. GUTIÉRREZ DE LOMA. *La riqueza forestal de España*. Universidad de Navarra. España. 2001, pág 51 y ss

desarrollo de la agricultura para que llegara, si fuera posible a autoabastecer a los países miembros. En ese contexto el sector forestal no era tomado en consideración por el carácter plurianual de sus producciones y por el excelente mercado que proporcionaban unas ciudades en reconstrucción⁵⁷, y fue durante la presidencia española de la UE que se propuso una nueva orientación a la estrategia forestal, al poner en primer plano los valores ecológicos del bosque como hábitat de la vida silvestre y como formación imprescindible para la conservación del suelo, de las aguas y de la atmósfera⁵⁸.

La Constitución Española dividió la materia de montes entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Al Estado le corresponde dictar la legislación básica sobre los montes y aprovechamientos forestales⁵⁹, mientras que a las Comunidades Autónomas les corresponde el desarrollo de esa formación; algunas de ellas son la Ley Foral 13/1990⁶⁰, de 31 de diciembre, del Régimen legal para la protección y desarrollo del patrimonio forestal de Navarra; la Ley 2/1995⁶¹, de 10 de febrero, Ley de Protección y Desarrollo del Patrimonio Forestal de la Rioja; la Ley 16/1995⁶² de 4 de

⁵⁷R. PIZARRO NEVADO, *Conservación y mejora de terrenos forestales. Régimen jurídico de las repoblaciones*, Lex Nova. Valladolid, pág. 92. Cfr. J.LUENGO MERINO. Recorrido histórico por la política forestal Española en los siglos XIX y XX, en la obra “Los Montes y su historia, I jornadas forestales”, dirige MARTÍN P_ DOMINGO S_ CALZADO C. Huelva. 1999. Realiza un recorrido histórico por la política forestal española en los siglos XIX y XX, señala que Europa en aquel momento se enfrentaba al reto de su reconstrucción y de alimentar a su población. Añade que la primera iniciativa significativa en la materia se concreta en la comunicación titulada “Política Forestal de la Comunidad”, pág 111.

⁵⁸Cfr. PIZARRO NEVADO, RAFAEL (2000): *Conservación y... op.cit.*

⁵⁹ Artículo 149. 1.- El estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias.

23.- Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre monte, aprovechamientos forestales y vías pecuniarias.

⁶⁰ Establece el régimen legal para la protección y desarrollo del patrimonio forestal en la CA, en su exposición de motivos resalta del bosque su característica de bien natural y parte fundamental del medio ambiente, prevé como objetivo conservar y mejorar el medio y las condiciones ecológicas de los bosques, mantenimiento y recuperación de los suelos forestales y promover la ampliación de la superficie forestal arbolado; y para nuestro estudio esta ley promueve “otras actividades a nuestro entender económicas” como la actividad del pastoreo en el monte, promover las actividades de primera transformación de los productos del monte, la investigación y experimentaciones silvícola así como ecología de los bosques y montes, fomentar y regular el papel del bosque como marco de esparcimiento y recreo, así como el conocimiento y respeto del árbol. Artículo 3 y ss.

⁶¹ La Ley 2/1995, de 10 de febrero, Ley de protección y desarrollo del patrimonio forestal de la Rioja, tiene por objetivos la conservación y mejora del medio natural y las condiciones ecológicas de todos los bosques, mantenimiento y recuperación de la fertilidad de los suelos y evitar la erosión de los mismos, ampliar la superficie arbolada, regular el fomento y el aprovechamiento ordenado de los montes como fuentes de materia prima renovable artículo. Artículo. 2 y ss.

⁶²La Ley 16/1995, de 4 de mayo, Ley de protección forestal y de la naturaleza, de la Asamblea de Madrid, realiza en su exposición de motivos la importancia de bosques en los ecosistema forestales, los beneficios indirectos que proporcionan a la sociedad como la protección del suelo, la erosión, mejora de

mayo, Ley de Protección Forestal y de la Naturaleza de la Asamblea de Madrid, la Ley 3/1993⁶³, de 9 de diciembre, Ley Forestal de las Cortes Valencianas y La Ley 6/1988⁶⁴, de 30 de marzo, de ordenación Forestal de Cataluña, entre otras.

El concepto de monte que se utiliza en las leyes autonómicas es un fiel reflejo de la evolución aludida del ordenamiento forestal en cuanto asimila la prioridad ambiental de las masas forestales⁶⁵, debemos tener en consideración que la actual ley de montes es del año 2003, y que las leyes de las Comunidades Autónomas mencionadas son de la década de los 90, la ley Valenciana de 1988 ya incluía en su definición de monte a las funciones inherentes de los bosques; toman la referencia de la ley de montes de 1957 y van más allá de la norma estatal. La normativa autonómica es la que, de alguna manera, ha presionado para la promulgación de la actual ley de montes. Hay que recordar que no sólo en España, sino a nivel mundial, hasta hace muy poco el bosque se consideraba como prácticamente ilimitado. No existían apenas preocupaciones por el abastecimiento futuro de madera⁶⁶.

En Perú la legislación ambiental muestra una preocupación por la protección de los bosques con el Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales⁶⁷, en este cuerpo legal por primera vez se racionaliza y sistematiza un conjunto de criterios

la calidad de las aguas, la regulación del régimen hidrológico por evitar o disminuir el aterramiento de los embalses, su incidencia favorable sobre el clima, y como elemento esencial del paisaje. Sobre todo nos llama la atención la referencia a la necesidad de mejorar “las condiciones socioeconómicas de determinadas poblaciones de montaña”; efectivamente no se trata sólo de proteger este recurso, sino también de incentivar la actividad forestal para hacerla más rentable, de tal manera que pueda esta actividad beneficiar a sus titulares con rendimientos económicos que les garanticen el goce de una adecuada calidad de vida.

⁶³En la exposición de motivos resalta la necesidad de promover una adecuada gestión forestal para la demanda social de bienes y servicios que pueden generar los recursos; no sólo depende de factores socio-económicos, sino de la disponibilidad del recurso. El recurso forestal en general es visto desde tres perspectivas, una eminentemente ecológica, otra por los servicios de orden cualitativo que desempeñan (culturales, educativos, recreativos, de mejora de la calidad de vida y otros) y por último por su función productora directa de bienes tangibles y mensurables. Al igual que las anteriores leyes de las comunidades autónomas tiene entre sus objetivos la mejora de las explotaciones forestales, el fomento del uso recreativo y lúdico de los espacios forestales.

⁶⁴Esta ley tiene por objeto promover y mejorar de manera sostenible la función socioeconómica de las masas forestales, haciéndolas compatibles con el medio físico. En la definición de terrenos forestales se incluyen los suelos rústicos poblados de especies arbóreas o arbustivas de matorrales o de hierbas, los yermos que hagan posible la forestación o reforestación de árboles. La ley enfatiza que el uso de los terrenos forestales deberá garantizar la disponibilidad futura de los recursos naturales, es decir resalta el principio de solidaridad.

⁶⁵R. DE VICENTE DOMINGO, *Espacios forestales: Su ordenación jurídica como recurso natural*. Civitas. Madrid.1995. pág 109.

⁶⁶Cfr. J.A. MORENO MOLINA. *La protección...* op cit. pág 106.

⁶⁷Derogado por la Ley General del Ambiente.

rectores y de instituciones jurídicas tradicionales y modernas al servicio de las consideraciones ambientales y del desarrollo sostenible⁶⁸. Asimismo, el profesor FOY VALENCIA señala que la Ley General del Ambiente va a incorporar sendas temáticas e instituciones jurídico-ambientales como criterios de política ambiental, incluyendo referencia al régimen tributario⁶⁹. La Ley 27308, Ley Forestal y de Fauna Silvestre (en adelante LFFS)⁷⁰ define los “recursos forestales”

ii. Conservación

La palabra conservación proviene del latín *conservāre*, que significa guardar mantener, hacer que dure una cosa; entonces, en estricto *sensu* la conservación va dirigida a la protección del recurso forestal.

Entre las diferentes medidas de conservación⁷¹ que se pueden llevar a cabo podemos citar, entre otras, a la prohibición o limitación de cambio de destino forestal a agrícola, ganadero o urbanístico, a la protección de las masas forestales contra las plagas e incendios, etc.

Por el contrario, las “mejoras” difieren de la conservación, porque contienen el conjunto de medidas y actuaciones materiales que están encaminadas a la conservación, fomento, restauración y la mejor explotación de los bosques. Un ejemplo de mejoras forestales son las actividades que promueven las vías de saca, los cortafuegos, las casas para la guardería forestal, la limpieza de maleza, etc.

iii. Repoblación y reforestación

Según el diccionario de uso del español de María Moliner, repoblar es “volver a poblar”, y forestar, “crear una masa forestal donde nunca existió ese tipo de vegetación”⁷².

⁶⁸ El profesor FOY VALENCIA, realiza un estudio breve pero práctico del ordenamiento legal peruano en materia ambiental, en: *A propósito de los tributos ambientales: Una aproximación ambiental a los tributos*. Lima. Marzo del 2007, ponencia proporcionada por el autor.

⁶⁹ Idibem, pág 33 .

⁷⁰ Artículo 2.

⁷¹ La ley foral Navarra prevé la conservación de sus masas forestales en razón de sus funciones protectoras, productoras y sociales del bosque (artículo 22). Asimismo, establece la constitución de un banco de semillas de especies arbóreas y arbustivas protegidas de Navarra y la protección a los monte de las plagas y las enfermedades forestales (artículo 32).

⁷² R. PIZARRO NEVADO. Conservación y mejora de terrenos forestales. Régimen jurídico de las repoblaciones, Lex Nova. Valladolid, 2000.pág 144.

Por consiguiente, la repoblación forestal sería la acción y efecto de volver a poblar un terreno con plantas forestales. Las concepciones técnico-forestales no se separan excesivamente de estas definiciones. La ley considera la repoblación forestal como la creación y/o regeneración de masas forestales que se pretende sean estables con el medio, en un terreno cuya vegetación actual sería insuficiente.

Son muchas las medidas de restauración, conservación y mejora de los bosques. Las repoblaciones forestales se encuentran entre las de restauración y están encaminadas a garantizar la preservación del recurso. La repoblación forestal se presenta hoy como el único remedio al progresivo aumento del anhídrido carbónico en la atmósfera. Es por ello que debemos considerar detenidamente que mientras que para abatir cientos de árboles tan sólo se necesitan un par de horas, para su “reconstrucción” se requieren sin embargo varios decenios de años.

La conservación y restauración de los recursos naturales alcanzan su más depurada expresión en el régimen jurídico de las repoblaciones forestales. La recuperación, regeneración e incremento de la cubierta vegetal, son fines esenciales del ordenamiento forestal.

Entre las condiciones que deberían tomarse en consideración para una buena política de reforestación, están la generación de mecanismos financieros y legales que permitan facilitar e impulsar la inversión en plantaciones forestales.

Los problemas que conlleva la deforestación comprenden la escasez del suministro de madera⁷³, las graves inundaciones, la pérdida acelerada de suelo, el avance de los desiertos y la caída de la productividad del suelo⁷⁴. Un estudio sobre los bosques de Inglaterra y de Irlanda muestra la grave pérdida de árboles que tuvo lugar en los menos de sesenta años de duración de los reinados de Jacobo I y Carlos II⁷⁵.

⁷³ Que sigue siendo la fuente básica de energía para dos mil millones de personas, tres cuartas partes de la población de los países en desarrollo

⁷⁴ PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág. 17.

⁷⁵ PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág. 219, cita el estudio de Ireland's Natural History 1652 de Gerard Boate Una peculiaridad citada por PERLIN es el caso de los bosques de Estados Unidos de América, cita que las primeras voces a favor del desarrollo e la industria americana del hierro como medida de salvación de los bosques ingleses se escucharon en 1609. Según el autor de un folleto publicado ese año, con el traslado de las fundiciones de Inglaterra a América se destruirán los bosques

La reforma de la Política Agraria Común (PAC) ahonda en la XXX de favorecer a las repoblaciones bien sea repoblaciones propiamente dichas o reforestaciones⁷⁶.

Tabla 04: DISTRIBUCIÓN DE SUPERFICIE FORESTAL SEGÚN PAÍSES EN LA UNIÓN EUROPEA

(Tabla N°)

	Población (x 10 6 hab.)	Superficie total (x 10 6 ha.)	Bosques (x 10 6 ha.)	Otras superficies forestales (x 10 6 ha.)
Austria	8,05	8,39	3,88	--
Bélgica & Luxemburgo	10,55	3,31	0,71	--
Dinamarca	5,25	4,31	0,42	--
Finlandia	5,12	33,82	20,03	3,26
Francia	58,27	54,40	15,03	1,05
Alemania	81,85	35,70	10,74	0,25
Grecia	10,47	13,20	6,51	3,52
Irlanda	3,59	7,03	0,57	0,03
Italia	57,33	30,13	6,50	1,80
Holanda	15,49	4,15	0,33	--
Portugal	9,92	9,19	2,88	0,35
España	39,24	50,60	8,39	17,23
Suecia	8,84	45,00	24,43	3,58
Reino Unido	58,68	24,41	2,39	0,17
Total UE 15	372,65	323,64	102,81	31,24

Distribución de la superficie forestal -y la población, para poder estimar el ratio de superficie forestal por habitante- discriminada por países. Fuente. Mémento l'Europe et la Fôrte.⁷⁷

del otro lado del atlántico en lugar de los carbones de Inglaterra. Como América poseía una “gran superficie” de bosques, el consumo de madera en hornos y fraguas apenas dañaría las reservas madereras durante “cientos de años”. Además según el citado autor, Inglaterra saldría muy beneficiada “al conservar nuestros bosques y reservas de madera” John Evelyn coincidió plenamente con este punto de vista en su obra Sylva. PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999pág 313

⁷⁶ Así podemos citar las medidas de ayuda para las inversiones forestales en tierras agrarias, Reglamento 1257/1999 y el Reglamento 1750/1999, que fueron transpuestos en el ordenamiento español por el Real Decreto 6/2001, de 12 de enero, de fomento de la forestación de tierras agrarias. En relación al Decreto 36/2002, de 16 de abril.

Plan de reforestación español

En España, el fenómeno de las repoblaciones se inicia con la finalidad de aumentar la producción de madera y se llevó a cabo especialmente por la Ley de Fomento de la producción forestal de 1977 (nota 61). Las primeras repoblaciones españolas eran más de carácter económico y social que de naturaleza estrictamente forestal, ya que eran un medio para generar empleo para los habitantes de las zonas y ejercer un control sobre las serranías y zonas montañosas con difícil acceso en las que se mantenían elementos resistentes al régimen (nota 62). Con frecuencia se ha justificado las repoblaciones con especies exóticas de crecimiento rápido en atención a diferentes razones económicas:

En España, el fenómeno de las repoblaciones se inicia con la finalidad de aumentar la producción de madera y comenzó a llevarse a cabo especialmente por la Ley de Fomento de la producción forestal de 1977. Las primeras repoblaciones españolas fueron más de carácter económico y social que de naturaleza estrictamente forestal, ya que eran un medio para generar empleo para sus habitantes, y para ejercer un control sobre las serranías y zonas montañosas con difícil acceso en las que se mantenían todavía algunos focos de resistencia al Régimen⁷⁸. Las repoblaciones con especies exóticas de crecimiento rápido se han justificado con frecuencia en atención a diferentes razones económicas:

- Una parte importante del territorio español está cubierta de matorral improductivo que es susceptible de aprovechamiento forestal.
- España es un país deficitario en madera y su demanda ha aumentado a pasos agigantados en las últimas décadas, lo que ha provocado las repoblaciones con especies que produzcan gran cantidad de madera en poco tiempo (especies de crecimiento rápido).
- Sus especies arbóreas autóctonas están degradadas y no son productivas, por lo que se ha utilizado la repoblación como medio para mejorar genéticamente las especies que se introducían. Los principales bosques artificiales son los pinares de pino

⁷⁷ Véase.: A. MORCILLO SAN JUAN. El sector forestal y la unión europea. Mundi Prensa. Madrid. 2001, pag 26

⁷⁸ J.A.MORENO MOLINA, refiere que en general la doctrina científica especializada ha criticado la repoblación masiva que se hizo de especies resinosa, circunstancia que ha favorecido notablemente la propagación de incendios forestales y, por otro lado, la repoblación con especies de rápido crecimiento y pronta rentabilidad. La protección..., op cit., pág 213 y ss.

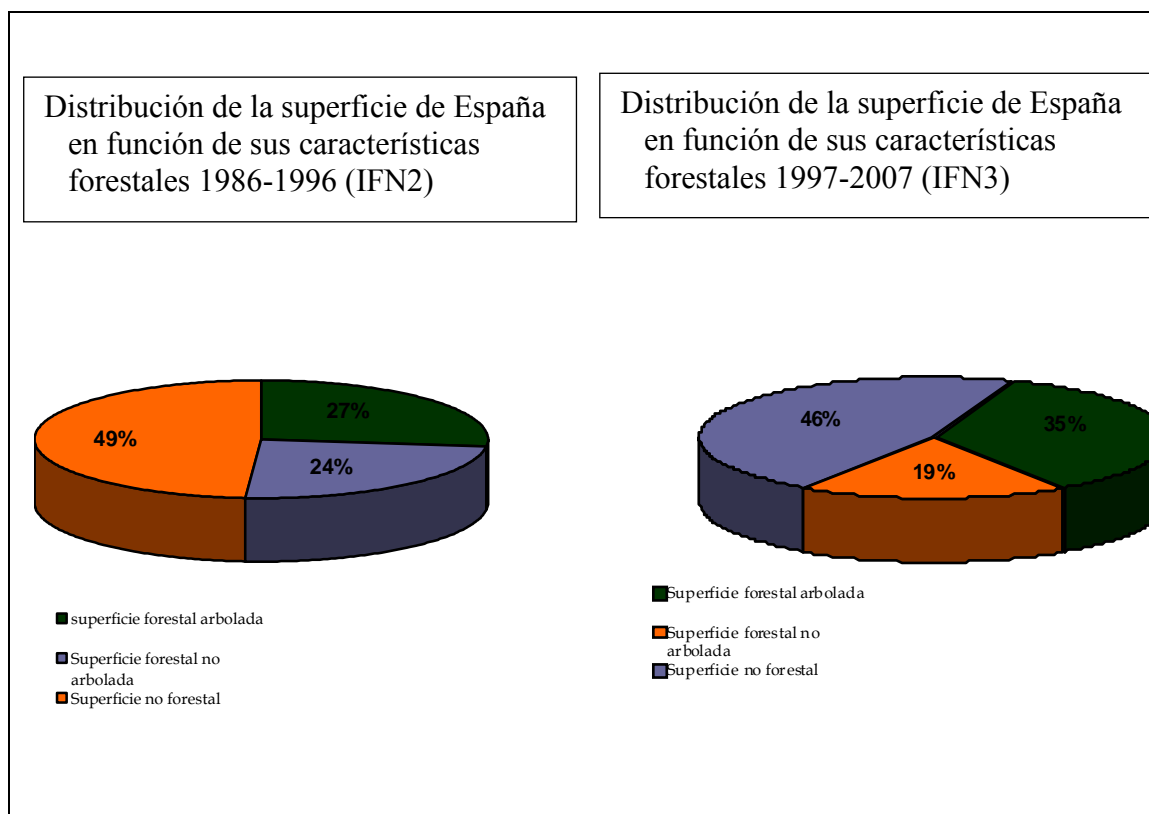
marítimo (*Pinus pinaster*), insignis (*pinus radiata*), albar (*pinus silvestre*), y los eucaliptales de eucalipto blanco (*eucalyptus globulus*)⁷⁹.

Según el inventario forestal⁸⁰, España abarca 26 millones de hectáreas, de las cuales 14 corresponden a superficie arbolada, una de las más extensas de Europa (sólo superada por los 28 de Suecia, los 23.2999.00 de Finlandia y los 16.242.00 de Francia)⁸¹. Para hacernos una idea de los países con mayor superficie forestal en la Unión Europea, nos remitiremos a la tabla pertinente.

⁷⁹ J. L. GUTIÉRREZ DE LOMA. La riqueza forestal de España. Universidad de Navarra. España. 2001, pág 68 yss.

⁸⁰ Segundo Inventario 1975-1995.

⁸¹ J. A MORENO MOLINA, La protección ambiental de los bosques. Marcial Pons. Madrid. 1995, pág 21.



Fuente Perfil ambiental de España 2007 pág 129

Plan de reforestación peruano

Este plan resalta los fines de la forestación y la reforestación para la recuperación del ecosistema y la mejora ambiental. Comenta que la reforestación es un medio de atenuar y compensar la tala y comercio ilegal de recursos del bosque. Y se refiere a que en el año 1980, con la creación del canon de reforestación en la Amazonia (vigente hasta el 2000), se pudieron financiar cerca de cien mil hectáreas de plantaciones en esa parte del país. No obstante, Perú es una de las pocas naciones de América Latina que no ha desarrollado plantaciones forestales eficientes y competitivas, ni ha promovido como política de Estado la participación del sector privado en negocios forestales. La consecuencia económica, social y ambiental es, en términos generales, un balance muy negativo para el país⁸².

⁸² Véase el Plan Nacional e Reforestación en <http://www.inrena.gob.pe>

Un buen ejemplo de buena política forestal son los incentivos para la inversión en plantaciones forestales que se están aplicando en Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Guatemala y Uruguay. Hasta la fecha, los resultados más espectaculares se han ido registrando en Chile y Brasil, que superaron los US\$ 3 mil millones y US\$6 mil millones, respectivamente, en exportaciones de productos madereros que procedían en su mayoría de plantaciones forestales.

En Perú, el Estado ha sido el mayor inversionista forestal, pero, como hemos dicho, con resultados bien distintos a los de sus vecinos. Ello es porque carecemos de una verdadera política de reforestación, pues no se trata sólo de otorgar créditos, promover políticas de financiación con instituciones extranjeras, etc. Ha de hacerse también una selección adecuada de los terrenos a forestar o reforestar, se ha de brindar también una mayor formación en técnicas de repoblación forestal, han de crearse bosques forestales cuyo único fin sea producir madera para satisfacer los mercados nacional e internacional. Igualmente, ha de incentivarse la repoblación de árboles autóctonos en las regiones más sensibles.

Debemos reconocer que la actual normativa no ha sido desarrollada para captar la inversión del sector privado en todo lo concerniente a la reforestación, a pesar de que las proyecciones económicas la presentan como una actividad altamente rentable. Y no es que no lo sea, pero lo obstaculizan en gran manera el largo período de tiempo que requiere el retorno de lo invertido junto con los beneficios, y el no contar con reglas de juego claras y estables que alienten esta clase de inversiones.

La solución podría plantearse con la firma de convenios que garantizaran la estabilidad tributaria para las inversiones en el sector forestal, y, al mismo tiempo, incentivos tributarios para determinadas repoblaciones dependiendo de la especie que se plante. El PNR recalca que el sistema de incentivos, inversiones y financiación a crear mediante ley expresa, debe contener en lo fiscal una estabilidad tributaria por un período máximo de 40 años, que es el turno de corta de plantaciones de especies valiosas como la caoba. El PNR también señala la posibilidad de crear títulos de valor de rendimientos futuros forestales, a para ser negociados en bolsa, considerando su alta rentabilidad (más de un 6 por ciento). El INRENA señala que es necesario crear normas nuevas, así como mecanismos que permitan el cobro por el uso de los recursos naturales (agua, forestales, minería, petróleo, gas) y la venta de certificados de servicios ambientales por captura de

carbono, para que sean destinados a financiar el programa de reforestación con fines de protección ambiental y manejo de cuencas en un porcentaje mayor⁸³. La figura XXX nos indica las hectáreas que han sido reforestadas por departamentos. Si comparamos estos datos con los de la figura 16 con respecto a las deforestaciones del año 2002, podemos observar que la deforestación en Perú avanza a pasos gigantescos y que la política de reforestación no está compensando a los recursos forestales, no hay un uso razonable. Resulta preocupante también que la principal causa de deforestación sea la utilización de los suelos para producciones agrícolas: no se deberían deforestar grandes bosques para incentivar la agricultura, pues ésta puede generarse por medio de otras técnicas.

Tabla: 05 Superficie Deforestada acumulada al año 2000 por departamento en Perú

Departamento	Superficie deforestada (ha)	Contribución a la deforestación total (%)
San Martín	1327736.15	18.51
Amazonas	1001540.11	13.96
Loreto	945642.15	13.18
Junín	734303.77	10.24
Ucayali	627096.73	8.74
Huanuco	600654.46	8.37
Cusco	537632.37	7.50
Cajamarca	520061.64	7.25
Pasco	302020.89	4.21
Madre de Dios	203891.86	2.84
Puno	146041.32	2.04
Ayacucho	135373.07	1.89
Huancavelica	51990.69	0.72
Piura	31737.07	0.44
La Libertad	7231.69	0.10
TOTAL	7172953.97	100.00

Fuente: INRENA, proyecto PROCLIM-CONAM 2005.

D. Importancia económica de los bosques

Los beneficios que los bosques reportan a la sociedad son considerables, tanto por sus aprovechamientos forestales como por los no forestales. En los territorios de España y Perú los

⁸³ Documento de trabajo explicativo del Plan de Reforestación Nacional, pág 32.

aprovechamientos forestales se han valorado muy por debajo de su capacidad, y es posible afirmar que su rendimiento actual es susceptible de ser incrementado⁸⁴. Aunque los bosques constituyen un recurso natural renovable, debemos prever que existe un tiempo prolongado entre una producción y otra, y que no todas las demandas para el consumo de este bien pueden satisfacerse siempre.

La actividad forestal presenta características especiales; por ello, es vista a veces por sus propietarios como una actividad poco rentable. No obstante, si se ejerce una política incentivadora, y siempre desde la óptica de un uso sostenible, el titular de una actividad forestal puede observar los bosques como lo que realmente son: activos generadores de fuentes de riqueza. Así, pues, tienen un trato semejante al de cualquier otro bien de carácter mueble (con la excepción del caso de los montes vecinales en mano común)⁸⁵.

Además, puesto que la Unión Europea⁸⁶ es deficitaria en madera⁸⁸ y celulosa, las actuales políticas forestales no sólo de España, sino también comunitarias, deberían estimular el cultivo de las plantaciones requeridas por el mercado de la madera. Si, además, se promoviera una política fiscal que, considerando la no inmediatez de los rendimientos de esta actividad, aligerase la carga impositiva de los propietarios, tal vez esa rentabilidad añadida les permitiría innovar. De esa manera, los bosques podrían convertirse en un activo sostenible permitiéndoles afrontar mejor sus pagos tributarios.

⁸⁴ Cfr. R. PIZARRO NEVADO, *Conservación y mejora de terrenos forestales. Régimen jurídico de las repoblaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 56.

⁸⁵ MÁRQUEZ MOLERO señala que los montes son objetos de explotación cuyos rendimientos serían gravados como los de cualquier actividad económica. Cfr. R. MÁRQUEZ, *La Fiscalidad de los montes en España*. Fundación Biodiversidad. Madrid. 2003, pág. 9. La elaboración de gran parte de este análisis se ha basado en las conversaciones y material proporcionado por el autor.

⁸⁶ J. A. MORENO MOLINA, *La protección ambiental de los bosques*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 33 y ss.

⁸⁷ El anexo II del Tratado de la Comunidad, al describir los productos agrícolas a que aplicar la política agraria común, sólo incluye el corcho, los animales de caza, las semillas y los frutos, no mencionándose la madera. Su ausencia suponía dejar prácticamente fuera de esa protección dispensada a los productos de la agricultura, a los productos forestales. Para este sector, las consecuencias han sido muy negativas, pues los espacios forestales se han ido transformando en tierras de uso agrícolas. Tampoco los Tratados Comunitarios previnieron la existencia de una política común para proteger el ambiente que contemplase la importancia del bosque. Cfr. J. A. MORENO MOLINA, *La protección ambiental de los bosques*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 33 y ss.

⁸⁸ Sobre el déficit de este recurso, R. MARTÍN MATEO apunta que no puede desdeñarse en absoluto la importancia de la madera como materia prima de la industria moderna, y, sobre todo, de los servicios de ella dependientes. Agrega que, a escala mundial, las reservas de bosques son escasas, destacando las de Brasil, Canadá, EEUU, China, Indonesia y Zaire, y las de Rusia, lo cual no quiere decir que se vayan a liquidar todas las restantes fuentes de aprovisionamiento. Pero, además, existe el riesgo, en el que estamos incidiendo ya, de que disminuyan los bosques disponibles para las más importantes funciones que aquí se abordan. Cfr. R. MARTÍN MATEO, *Tratado de derecho ambiental. Tomo IV*. Actualización, Edisofer, Madrid, 2003, pág. 279.

Aunque el titular de la actividad forestal tiene el derecho-deber sobre su propiedad, el Estado no puede desligarse de su responsabilidad de estimular este recurso. Por ello, debería promover y/o crear los procedimientos necesarios que garanticen que la actividad forestal resulte económicamente rentable e importante en el país.

Algunos autores sostienen que actualmente la diversidad funcional de las tierras pesa más que la titularidad, y que se debe buscar un resultado equilibrado en la protección del bien con independencia del sujeto (público o privado) a quien pertenezca⁸⁹. Efectivamente, creemos que la titularidad de las tierras para usos forestales no debe ser un obstáculo a la hora de promover su conservación y uso razonable.

En el plano jurídico y no por el destino que cumplen o por su régimen de utilización o aprovechamiento, la clasificación de la titularidad de los bosques más extendida es la que considera públicos a los bosques si su titular es un ente público, y privados, si su titular es una persona o ente privado. En la figura XX, podemos apreciar que en la Unión Europea la propiedad forestal es mayoritariamente privada.

En contraste, en Perú la propiedad forestal es mayoritariamente pública, pues es el Estado quien tiene el dominio público sobre todos los recursos naturales y puede cederlo a través de la figura jurídica de la “concesión forestal” y siempre a través de concurso público. Aun las comunidades nativas deben supeditar su derecho de propiedad al reconocimiento del Estado, que muchas veces tarda en llegar para hacer efectivo su derecho consuetudinario.

El aprovechamiento de los bosques constituye una de las cuestiones principales del régimen jurídico peruano; y una de las modalidades donde se manifiesta con mayor intensidad la intervención administrativa en el sector forestal. Esta situación es significativa en el caso de los montes particulares porque en la propiedad pública su tenencia se justifica por razón de interés general⁹⁰. Parte de la doctrina argumenta que existe una restricción muy latente en el ejercicio del derecho de propiedad forestal, y esto es en la imposición de repoblaciones o mejoras obligatorias⁹¹.

⁸⁹ R. DE VICENTE DOMINGO, *Espacios...*, cit., pág. 113.

⁹⁰ F. LÁZARO BENITO. *La ordenación...* pág. 123.

⁹¹ *Ibidem*, pág. 121.

También hemos querido incluir en nuestro análisis las comunidades de montes vecinales en mano común y las comunidades nativas. Si bien los primeros no son públicos ni privados, en ambos casos el estado tiene la obligación de reconocerlas y hacer efectivos sus derechos inherentes.

La titularidad pública es **ejercitada** en principio por el Estado⁹². Según el INE, un 35 por ciento de la parte de la superficie forestal es propiedad pública⁹³. Así, se clasifican como públicos los que pertenecen al Estado, a las entidades locales y a las demás corporaciones o entidades de derecho público. Según el reglamento de montes, también se consideran montes públicos aquellos cuyo dominio útil pertenezca a un ente público a pesar de que el dominio directo corresponda a un particular.

En España, el porcentaje de superficie forestal de titularidad privada es, aproximadamente, dos tercios de la superficie forestal total⁹⁴. Según el Anuario Estadístico de España, el 65 por ciento de la propiedad de la superficie forestal es de propiedad privada⁹⁵. Hemos mencionado que la propiedad forestal privada muchas veces tiene limitados algunos aprovechamientos por razones ambientales, y ello tiene como objetivo fomentar la conservación y mejora de los bosques.

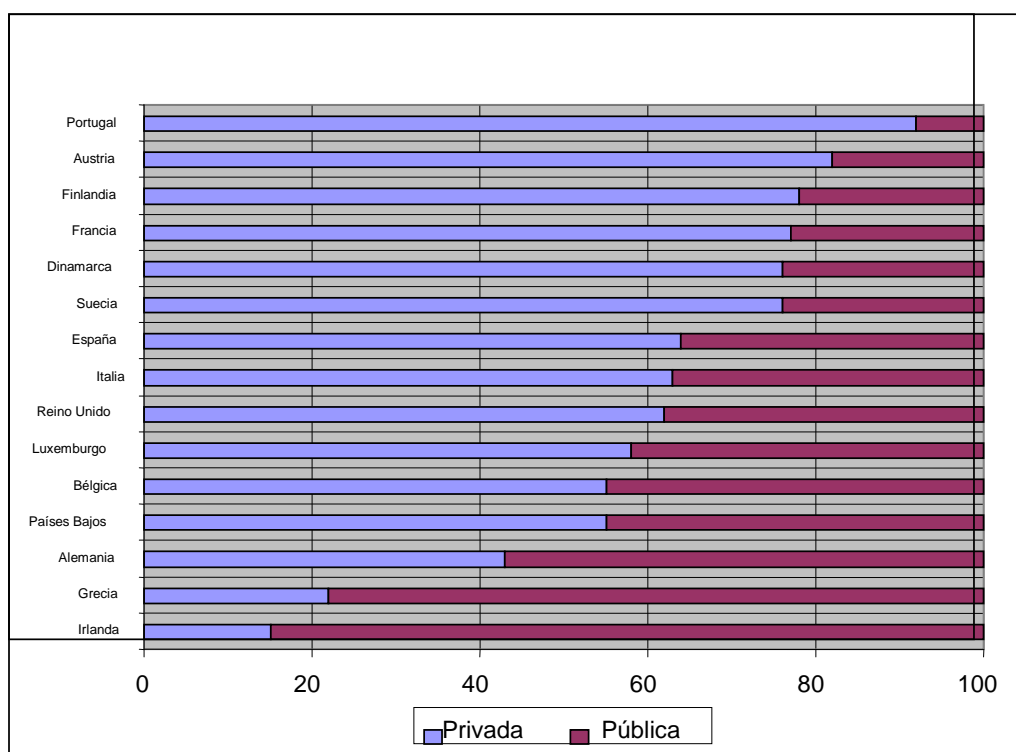
Figura 02: Propiedad Forestal en la Unión Europea

⁹² Dicha clasificación es referencial, aunque en la doctrina podemos encontrar otras clasificaciones; así, podemos citar la de MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE (2003). El autor señala que “El tipo de de propiedad forestal se clasifica en: 1.- montes del Estado y de las Comunidades Autónomas, con un 6%; 2.- montes de utilidad pública, con un 24 %; y 3.- montes particulares de propiedad privada, con un 66%” (pág 184).

⁹³ INE, Anuario Estadístico de España, 1997. Págs. 581 y ss.

⁹⁴ R. MARQUEZ MOLERO. *La fiscalidad...*, op cit. VV.J. L. GUTIÉRREZ DE LOMA. *La riqueza forestal de España*. Universidad de Navarra. España. 2001, pág 20.- Hoy día ocurre que de los quince millones de metros cúbicos anuales de producción de madera nacional, el ochenta por ciento proviene de los montes privados plantados con especies de crecimiento rápido , que constituyen el 20 por ciento de la superficie del bosque

⁹⁵ INE, Anuario Estadístico de España 1997, pp. 581.



Fuente: CE-ONU/FAO⁹⁶

La legislación forestal ha venido estableciendo sobre este tipo de bosque privado un típico régimen interventor por parte del Estado⁹⁷; que abarca desde aprovechamientos obligatorios (inclusión en una comarca de repoblación obligatoria), a la intervención sobre los disfrutes y aprovechamientos forestales con vistas a la persistencia de las masas arbóreas⁹⁸.

Es en estricto sensu una propiedad privada (personas físicas o jurídicas de derecho privado) pero con carácter vinculante a la administración, sea estatal o autonómica. Como ya lo manifestamos, la doctrina afirma que el titular de esta propiedad no es libre para fijar el destino que ha de darse al bien de su pertenencia, ni tampoco para señalar el modo de ejercicio de sus facultades de goce y disposición, al contrario, tanto aquél como éstas vienen rigurosamente determinadas en las leyes, de manera directa o por remisión a

⁹⁶ Véase A. MORCILLO SAN JUAN. *El sector forestal y la unión europea*. Mundi Prensa. Madrid. 2001.

⁹⁷ Cfr. F. LÓPEZ RAMÓN también sostiene que «La legislación forestal ha venido estableciendo, sobre los montes de propiedad privada, un típico régimen estatutario, caracterizado por altos niveles de intervención administrativa. Sin embargo, en contraste con esos planteamientos tradicionales, la legislación de Cataluña ha introducido mecanismos organizativos que parecen favorecer fenómenos de auto-administración de los propietarios forestales. *Principios de ...* op. cit. pág. 43.

⁹⁸ FERNÁNDEZ GARCÍA, Los montes de particulares en el derecho administrativo español. Aranzadi. Navarra. 2004. pág. 27.

disposiciones y actos de la administración. Los bosques particulares asimismo pueden ser integrar el Catálogo de Montes protectores o no protectores.

En el Perú la propiedad privada de las tierras forestales no existe legalmente, éstas son definidas formalmente como tierras marginales al uso agropecuario, excluyendo tácitamente la posibilidad de reforestar en otras categorías de tierras, por lo que el país ha perdido históricamente la oportunidad de generar riqueza y miles de empleos productivos, dando como consecuencia una balanza comercial forestal negativa⁹⁹.

Figura 03: Tipos de propiedad de bosques en España

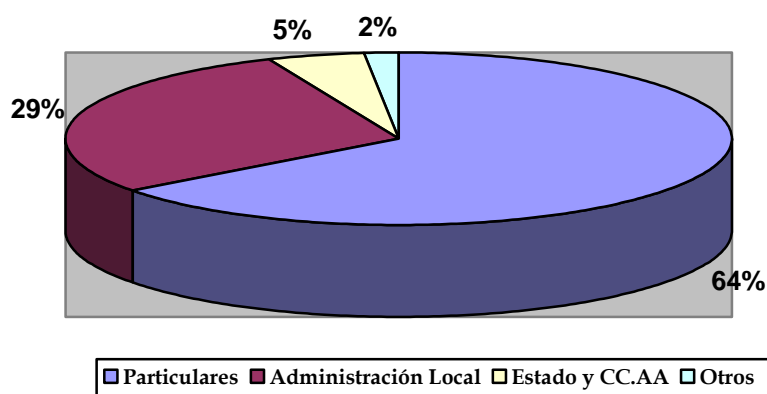
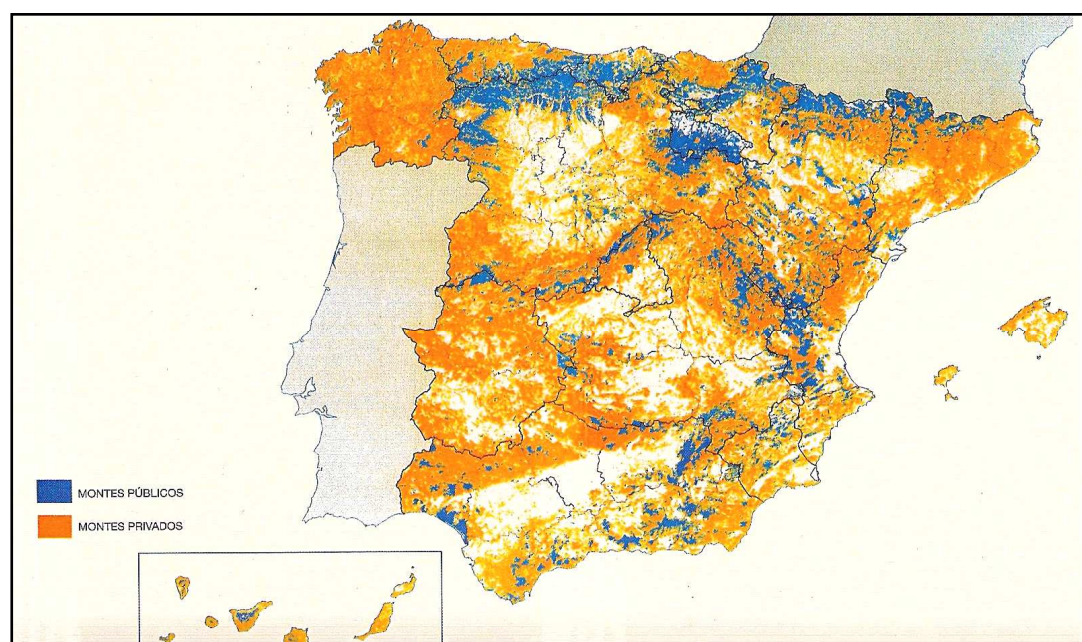


Figura 04: Mapa forestal de España



⁹⁹Véase la página de INRENA y el documento que comenta el actual Plan Forestal Nacional, pág 2

Claramente podemos notar que los montes vecinales han dejado de ser montes en sentido forestal para pasar a ser una clase de propiedad de mucho mayor alcance.

Las Comunidades Nativas¹⁰⁰ tienen su origen en los grupos tribales de la Selva y Ceja de Selva, y están constituidas por conjuntos de familias vinculadas por el idioma o dialecto, caracteres culturales y sociales, y tenencia y usufructo común y permanente de un mismo territorio.

La norma especifica que son miembros de las Comunidades Nativas los nacidos en el seno de las mismas y aquellos a quienes éstas incorporen, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el estatuto de la comunidad. Se pierde la condición de comunero por residir fuera del territorio comunal por más de doce meses consecutivos, salvo que la ausencia se deba a razones de estudio o salud debidamente acreditadas; traslado al territorio de otra Comunidad Nativa de acuerdo a los usos y costumbres; o cumplimiento del Servicio Militar.

Las Comunidades Nativas localizadas dentro de los límites de los Parques Nacionales cuyas actividades no atenten contra la conservación del recurso forestal, podrán permanecer en ellas sin título de propiedad. La realidad nos demuestra que las comunidades nativas poseen sus territorios muchas veces sin títulos de propiedad: el Estado esta instruyéndolas para que realicen los trámites oportunos ante el organismo correspondiente con el fin de que acrediten sus derechos sobre esas tierras y puedan obtener su título, pero ello debe ser incoado por la comunidad, no procede realizar el trámite de titularidad de tierras de oficio.

La propiedad de las Comunidades Nativas es inalienable, imprescriptible e inembargable. El Estado debe promover la educación y la capacitación permanente de los miembros de las Comunidades Nativas, tanto en el campo de la organización y administración comunal, como en el aspecto técnico, agropecuario y forestal. Asimismo, dará preferencia a los profesionales y técnicos nativos para el desempeño de cargos públicos en el ámbito de las Comunidades. Las Comunidades Nativas no están sujetas al impuesto a la renta.

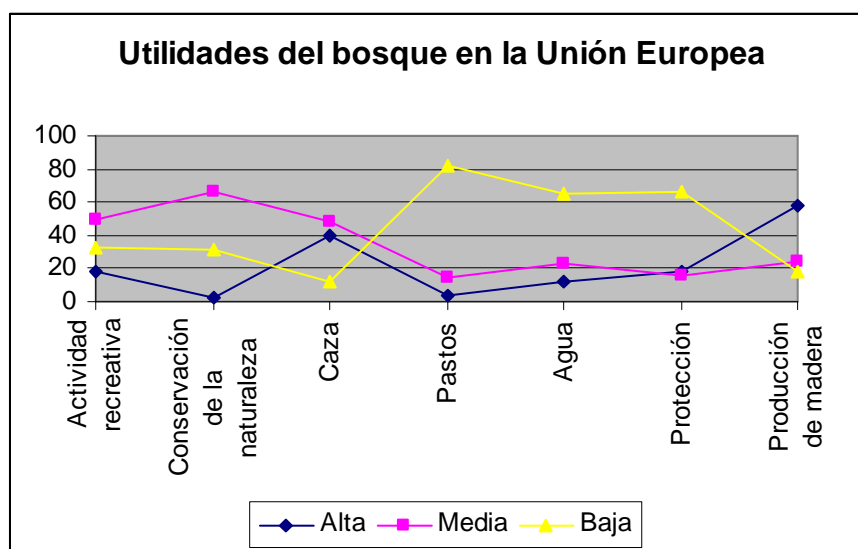
¹⁰⁰Decreto Ley N° 22175, Ley de Comunidades Nativas y de Desarrollo Agrario de la Selva y Ceja de Selva, artículo 9

E. La explotación de los bosques

Existe una encuesta, aunque del año 1994, sobre la percepción que el ciudadano europeo tiene de la importancia relativa de las distintas funciones del bosque. En ella sobresale primeramente la utilización de los bosques como productores de madera, seguida de la caza y de las actividades recreativas.

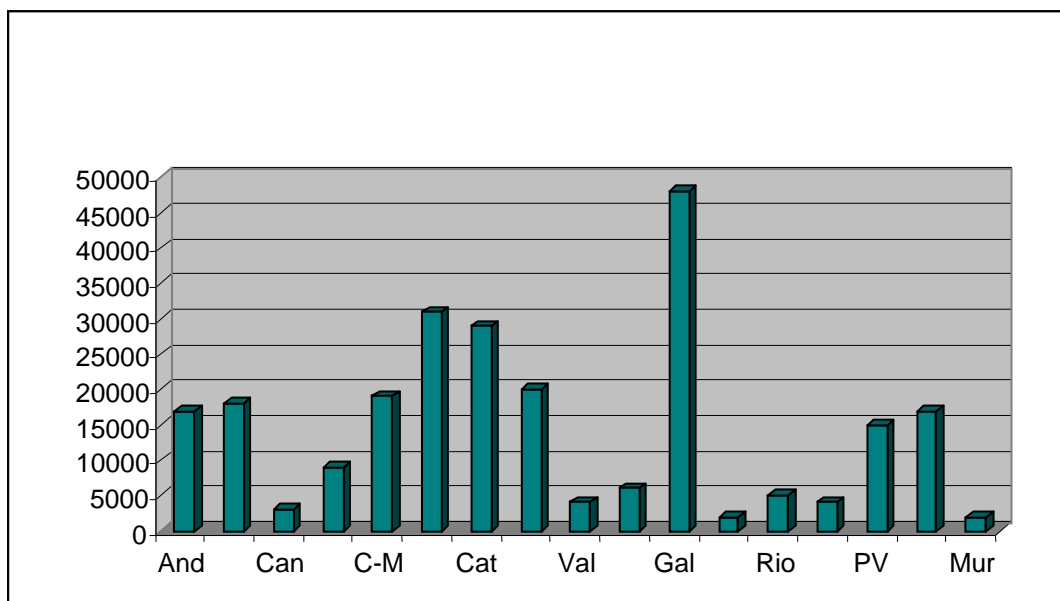
Hoy el bosque sobresale como un ecosistema (figura 06).

Figura 05: Importancia relativa de las utilidades del bosque en la UE.



Fuente:: CE-ONU/FAO: Les ressources forestières des zones tempérées, vol II. Rôles et fonctions de la forêt. 1994. Tomado de Antonio, Morcillo Juan, pág. 27.

Figura 06: Distribución de almacenamiento de carbono en los montes españoles



Fuente: PRADA BLANCO, ALBINO- VÁZQUEZ RODRÍGUEZ, MARÍA XOSÉ-SOLIÑO MULLÁN, MARIO. (2006): *La electricidad verde en los montes de Galicia*. 2002.

1. Aprovechamiento forestal

Dentro de los aprovechamientos forestales tradicionales, tenemos la madera, las leñas, las hierbas y frutos, los pastos, etc. La Ley de montes señala como aprovechamientos forestales los maderables, los leñosos (incluida la biomasa forestal), los de corcho, pastos, caza, frutos, hongos, plantas aromáticas y medicinales, productos avícolas, y los demás productos y servicios con valor de mercado característicos de los montes.

Las leyes autonómicas suelen admitir cuatro tipos de aprovechamiento. En primer término, se identifican como aprovechamientos que parecen más importantes, los de maderas, leñas y cortezas; en segundo lugar, los pastos; en tercero, los restantes aprovechamientos forestales, esto es, los relativos a los frutos, las resinas, las plantas aromáticas y medicinales, como, por ejemplo, las setas (incluidas las trufas), o los productos avícolas; y en cuarto lugar, los aprovechamientos recreativos de los montes. La figura correspondiente destaca la producción maderera en las Comunidades Autónomas, sobresaliendo Galicia como el principal productor de madera.

La leña ha sido tradicionalmente el combustible utilizado para cocinar y calentarse. En España, la presencia de pinares permitía satisfacer estas necesidades cuando la demanda lo exigía, y fue una constante de la economía doméstica hasta la llegada del butano y la generalización del uso de los derivados del petróleo¹⁰¹. En Perú, esta tendencia aún no ha disminuido del todo debido a que en las regiones de la sierra, selva y parte de la costa se sigue cocinando con leña. Así, la figura XX nos muestra que el uso de la leña es el producto forestal más utilizada.

Entre los principales productos derivados de los árboles podemos destacar:

- La extracción de madera para aserraderos, tableros de madera, chapas decorativas (actualmente la producción de chapas decorativas constituye una industria extendida por todo el mundo).
- El papel. La demanda mundial de papel va en aumento y al tiempo que el mercado de productos tradicionales como papel, prensa, libros y materiales para embalajes crece continuamente, surgen nuevos usos y nuevos productos. Recientemente el papel se ha incorporado a los materiales para la construcción, en algunos países. Entre los derivados del papel tenemos al cartón, papel copia, papel para escribir, papel de embalar, papel para paredes, papel corrugado, cajas corrugadas. En la actualidad más del ochenta por ciento de la producción mundial de pulpa y papel se concentra en Canadá, Estados Unidos¹⁰².
- La materia prima de celulósica para la industria, procede de la pulpa soluble de madera producida mayoritariamente por el procedimiento del sulfito y las especies de crecimiento rápido como el eucalipto son actualmente los abastecedores de pulpas solubles para plásticos y fibras. Los plásticos, textiles y la producción de fibras artificiales es una de las industrias más importantes basadas en las celulosas y las fibras celulósicas, a pesar de la existencia de una amplia gama de fibras artificiales alternativas, constituyen una parte muy significativas del mercado textil.

¹⁰¹L. GIL SÁNCHEZ. realiza un resumen de los usos del pino, un ejemplo es el carbón de pino que posee ciertas características que aconsejaban su empleo en determinados usos. *La transformación histórica del paisaje: la permanencia y la extinción local del pino piñonero*. en la obra colectiva dirigida por MARTÍN PAGEO, F- DOMINGO SANTOS, J- CALZADO CARRETERO, A. *Los montes y su historia. I jornadas forestales: Historia, socioeconomía y política forestal*. Servicio de publicaciones Universidad de Huelva. Huelva.1999. pág 161.

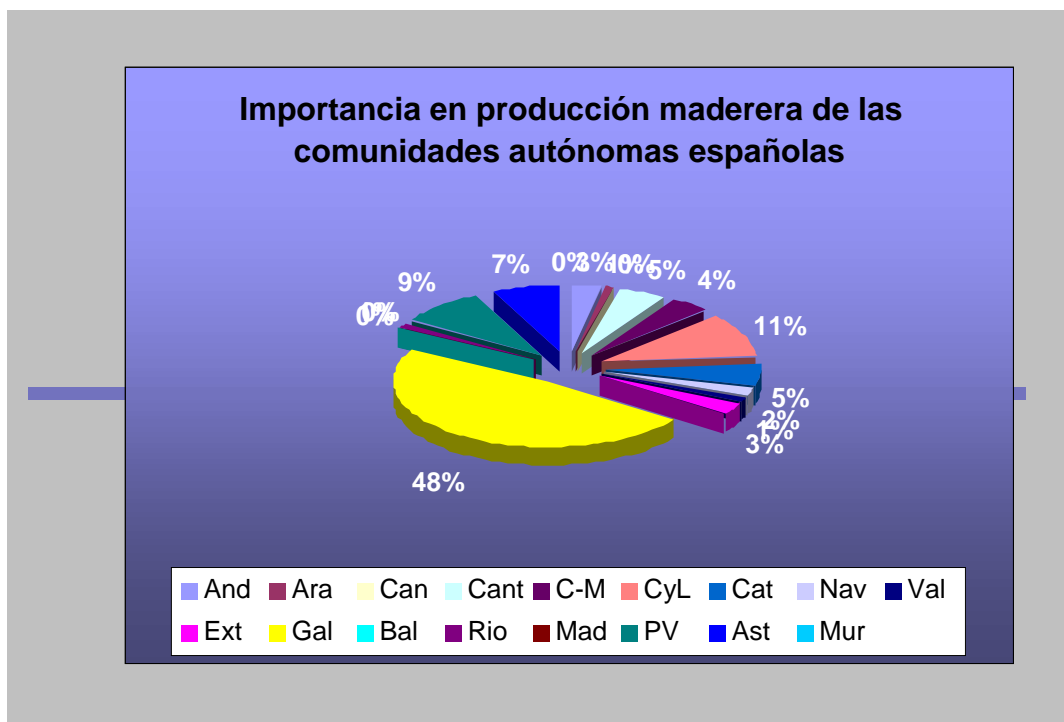
¹⁰²JOHNSON, HUGH. *El bosque: fauna, flora y recursos económicos del bosque mundial*. Blume. Barcelona, 1987, pág 166 ss

- Las gomas, las resinas y los aceites han tenido gran importancia en la preparación de alimentos, perfumes y jabones.
- El caucho, la mayor parte del producto obtenido de los árboles es convertido en caucho seco, y a veces comercializado en forma de látex concentrado que se emplea en la fabricación de artículos por inmersión tales como guantes de goma, adhesivos y espuma. El corcho viene obteniéndose de los alcornoques que rodean el mediterráneo.
- Hay miles de especies herbáceas y arbóreas productoras de pigmentos, y varios centenares de las que pueden extraerse taninos.
- Los bosques producen abundantes alimentos, algunos de importancia comercial mundial y muchos de importancia local; sin embargo, cientos de ellos han sido olvidados o no han sido explotados nunca.

Tabla 06: Producción de productos madereros en Perú

Producto	Año 2002	Año 2003	Año 2004
	Volumen m³	Volumen m³	Volumen m³
Laminado Chapas	7484.84	9581.03	5312.65
Triplay	99792.72	101326.15	124377.90
Parquet	7287.21	7341.26	8597.03
Postes	439.02	8055.23	15717.76
Durmientes	1777.50	30397.71	5798.85
Madera Aserrada	626668.98	528291.97	671229.06
Carbón	31831.98	36293.27	26486.39
Leña	7243180.00	7243180.00	7243180.00
Total	8018462.25	7937108.62	8100699.64

Fuente: INRENA



Fuente: PRADA BLANCO, ALBINO- VÁZQUEZ RODRIGUEZ, MARIA XOSÉ-SOLIÑO MULLÁN, MARIO. (2006): *La electricidad verde en los montes de Galicia*. Fundación Galicia. Galicia.

2. Aprovechamiento no forestal

a) Energético

MARTÍN MATEO señala que la biomasa (leñas y plantas esteparias), ha sido tradicionalmente la fuente de aprovisionamiento energético más importante de la humanidad, y se mantuvo hasta bien entrado este siglo en el medio rural mediterráneo¹⁰³.

¹⁰³ Ya en la antigüedad los romanos ricos solían disponer de calefacción central en sus lujosas villas. El sistema consistía en un horno donde se quemaban grandes troncos de leña y conductos de ladrillo a lo largo de suelos y paredes. Se ha podido calcular el consumo de un sistema romano de calefacción central mediante un experimento realizado en uno conservado dentro de un edificio de época romana actualmente convertido en iglesia. Según dicho experimento, para calentar adecuadamente el edificio hacen falta 128 kilogramos de madera por hora, o sea, unos 7 metros cúbicos diarios. PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág 118

Añade que en la actualidad la contribución de estas aportaciones a la utilización de energías renovables en España en 1998 todavía supone el 50.81 por ciento del total, incluyendo los residuos de las cosechas agrícolas con los aprovechamientos forestales¹⁰⁴. En Perú existe una toma de conciencia para dar prioridad e incentivar la energía solar¹⁰⁵. Así, en la ciudad de Arequipa viene siendo utilizada este tipo de energía para el calentamiento del agua mediante el uso de “termas solares”. Quizá el ejemplo del uso de la energía eólica en España pueda llevar a que en Perú, y, en concreto, en las zonas del altiplano puneño u otras similares, pueda utilizarse esta energía, bien para bombear agua del subsuelo o para obtener energía eléctrica, lo que beneficiaría a hogares individuales o a pequeños centros poblados de áreas rurales.

Se estima que la leña para uso energético¹⁰⁶ es en todos los tipos de bosques el producto maderero que se extrae en mayor volumen, alcanzando en Perú alrededor del 90 por ciento del total. Pero no sólo la leña puede ser utilizada como fuente de energía: ahora se habla de la biomasa¹⁰⁷, y existe una amplia gama de biomasa que podría utilizarse para la producción de biocarburantes. Ésta se deriva de productos agrícolas y de la silvicultura, así como de residuos y desperdicios de la silvicultura, y de la industria agroalimentaria y forestal.

¹⁰⁴R. MARTÍN MATEO *Tratado de derecho ambiental. Tomo IV*. Actualización. Edisofer, Madrid. 2003, pág 296.

¹⁰⁵ Ya en la antigüedad los romanos descubrieron que la energía solar podía reducir la dependencia de la madera para calentar las casa. El interés por la energía solar parece haberse despertado a comienzos de la época imperial. Varrón, experto en agricultura de tiempos de Octavio, declara que “los hombres de hoy desean que el comedor de invierno esté orientado a poniente” ya que, según Vitruvio, “el sol poniente brilla en todo su esplendor, calienta y deja la sala más cogedora al caer la tarde” PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág 121 y ss

¹⁰⁶ Para este período seguían usándose enormes cantidades de madera. Hasta el siglo XVI era la única fuente de energía térmica. A la vez constituía un elemento básico para la construcción de edificios y buques. El crecimiento de la población y de las ciudades y el auge de la navegación provocaron que en toda Europa la deforestación avanzara con rapidez. Como muestra, en Inglaterra, los precios de la madera pasaron de un nivel 100 en la segunda mitad del siglo XV a un nivel 336 a comienzos del XVII. La avaricia por obtener madera fue uno de los factores que provocó que los terratenientes ingleses (landlords) y los pequeños propietarios (freeholders) establecieran acuerdos para despojar de los bosques comunales a los campesinos que también tenían derecho a su utilización PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág 454 y ss

¹⁰⁷La Directiva 2003/30/CE Del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte, en su art. 2 define a la biomasa como “la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos procedentes de la agricultura (incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales”.

En España, con la orden PRE/472/2004, de 24 de febrero, se crea la comisión interministerial para el aprovechamiento energético de la biomasa forestal disponible en torno a las centrales térmicas de carbón¹⁰⁸. La utilización de la biomasa forestal también se impulsa a través del Real Decreto-Ley 11/2005, de 22 de julio, por el que se aprueban las medidas urgentes en materia de incendios forestales¹⁰⁹.

La inclinación por la biomasa se justifica por la necesidad de diversificar la dependencia energética ante la previsible escasez de combustibles fósiles. En Perú la energía por fuentes contempla el uso de la leña, pero no los residuos forestales en sentido estricto.

La combustión directa de biomasa para la producción de electricidad o calor no es un proceso novedoso en las industrias de transformación de madera en Galicia. En líneas generales, la aportación de la biomasa al consumo de FER en los países de la UE está por encima del 50 por ciento. Mientras que Finlandia es el país de la Unión que más energía genera a partir de residuos forestales, y, además, líder internacional en ello, Francia, en cuanto a consumo de biomasa, es el líder europeo. Suecia le sigue en segundo lugar, mas es el primero en cuanto a consumo de energía renovable. Y en el caso de Holanda, más del 95 por ciento del consumo de FER se atribuye igualmente a biomasa¹¹⁰.

En España, la central de cogeneración de Lechosa de Montes (provincia de Badajoz) usa más de 22.000 toneladas secas de biomasa forestal procedente de residuos de bosques y matorral, de actividades silvícolas, y de la industria (serrín y corteza). Su producción es destinada a la producción de calor (5.395 tep) y venta de electricidad (10.400 MWh). Allarluz, que desde el año 1994 es la primera central de biomasa en funcionamiento en Galicia y cuya producción es destinada íntegramente al mercado

¹⁰⁸Revista del Ministerio de Medio Ambiente: *Ambienta*. Reportaje: *Incendios Forestales, política preventiva*. Junio. 2006, pag 56. Junio.

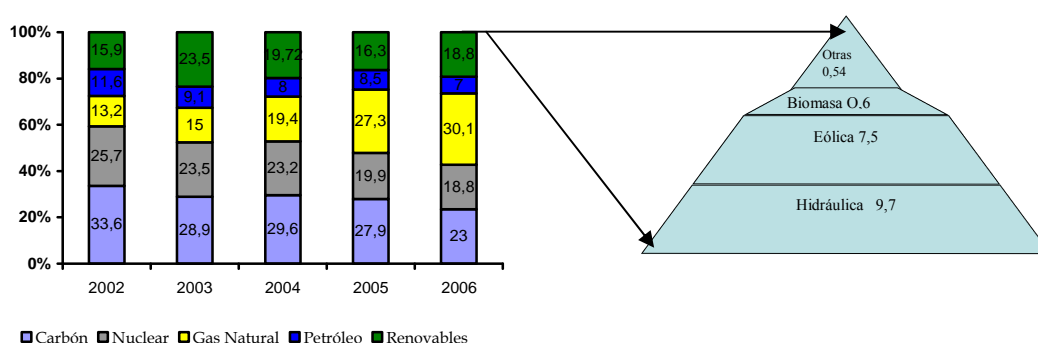
¹⁰⁹Ibidem. pág.

¹¹⁰En Austria la planta de cogeneración de Admont utiliza como combustible serrín y residuos de madera para abastecer a la propia fábrica de madera y un monasterio benedictino; en Dinamarca la planta de Sáenz utiliza 45.000 toneladas de madera al año (astillas, aserrín, residuos de industria maderera y pellets) en el período 1998-2002 ha producido más de 70.000 mwh, que han sido vertidos a la red eléctrica. En Noruega encontramos la central situada en el aeropuerto de Oslo (Gardemoen) que utiliza corteza y astillas de madera. Su principal función es la calefacción del aeropuerto pero, además tiene una potencia eléctrica instalada de 3,6 MW., véase a PRADA BLANCO, ALBINO- VÁZQUEZ RODRIGUEZ, MARIA XOSÉ- SOLIÑO MULLÁN, MARIO. *La electricidad verde en los montes de Galicia*. Fundación Galicia. Galicia. 2006. pág 102 y ss.

eléctrico, tiene una potencia instalada de 2,35 MW¹¹¹. Para la utilización de biomasa forestal, es esencial considerar el tipo de combustible empleado, pues los costes privados varían considerablemente dependiendo de si se trata de la valorización de residuos industriales, o de biomasa retirada directamente del monte. En cualquier caso, éstos siempre se situarían por encima de los costes privados medios de las tecnologías de régimen especial (eólica, hidráulica y solar), y en la banda más alta de la biomasa (por encima de la primaria). Los principales costes privados de la producción eléctrica en general son los de inversión, operación y mantenimiento (fijos y variables), y combustible. En líneas generales, la explicación del mayor coste de tecnologías renovables está en la inversión, y no en el precio del combustible, que suele ser el factor más relevante en el coste privado de las tecnologías convencionales¹¹².

Llama la atención que Galicia, pese a tener una tradición forestal y un carácter pionero en la producción de biomasa, no se sitúa entre las comunidades que más aprovechamiento eléctrico hacen de la biomasa. Andalucía ha sido la comunidad pionera en la valorización eléctrica de la biomasa primaria y produce más de la mitad de electricidad a partir de esta fuente de energía renovable. En el año 2002, se incorporan Navarra y Castilla-La Mancha, representando en la actualidad un 29,6 por ciento y un 14,2 por ciento de la producción nacional respectivamente¹¹³.

Figura 07: ESTRUCTURA DE LA GENERACIÓN ELÉCTRICA EN ESPAÑA



Fuente: Perfil ambiental de España 2007. pág. 179

¹¹¹Ibidem. pág. 109.

¹¹²Ibidem. pág 109.

¹¹³Ibiden, pág 39

b) Hidráulico

Para algunos autores, esta función de los montes puede ser la más importante. Así, DE VICENTE DOMINGO recalca que lo más destacable desde la perspectiva ambiental es la regulación hidrológico-forestal en que se ha plasmado la conexión natural del agua y el monte como recursos recíprocamente complementarios. Los orígenes de la acción hidrológico-forestal se encuentran en las graves inundaciones que ocurrieron en el área mediterránea tras la desamortización¹¹⁴. La gran riada del Júcar de 4 de noviembre de 1864 dio lugar a que la comisión creada para examinar los daños, en el estudio que hizo al respecto tras un exhaustivo reconocimiento de las zonas afectadas, manifestara que al menos el 50 por 100 de los perjuicios sufridos por la agricultura valenciana habrían sido evitables adoptando “las medidas que la ciencia y la prudencia aconsejan”. Se resaltaba la importancia hidrológico-forestal del grupo de sierras de cabecera y la conveniencia de oponer obstáculos a la violencia de las aguas¹¹⁵.

Tradicionalmente, la restauración hidrológico-forestal aludía a un conjunto de actuaciones administrativas orientadas a la lucha contra avenidas e inundaciones. Con el paso del tiempo evolucionó, y llegó a entenderse como una actividad pública encaminada prioritariamente a la conservación de suelos agrícolas y forestales frente a fenómenos erosivos fundamentalmente de tipo hídrico. Y ello sin perjuicio de satisfacer otro tipo de funciones beneficiosas, tales como la de defender las cuencas de embalse de la acumulación de sedimentos (aterramiento), la de estabilización de cauces, y la de prevención de daños en poblaciones, cultivos y obras de infraestructura frente a inundaciones¹¹⁶.

¹¹⁴Para MARTÍN MATEO “debe reseñarse la negativa incidencia que supuso la desamortización, que aunque bien intencionada, al pretender movilizar la riqueza del país en poder de las denominados “manos muertas”, incidió negativamente sobre los montes públicos, que fueron en buena medida talados para facilitar la utilización agrícola del suelo. *Tratado...*, op cit. pág 277.

¹¹⁵R. DE VICENTE DOMINGO. *Espacios...*, op cit. pág 68.

¹¹⁶R. PIZARRO NEVADO. *Conservación y mejora de terrenos forestales. Régimen jurídico de las repoblaciones*, Lex Nova. Valladolid. 2000. pág. 400.

c) Recreativo

La regulación de la función recreativa del monte es una exigencia de la sociedad. Las áreas de montaña tienen un valor turístico muy importante (el llamado turismo verde y ecológico). Las normas autonómicas tienen por objeto conseguir que los usos recreativos no generen peligro de incendio, contaminación acústica o en manantiales, vertido de residuos, etc., y que siempre se realicen con respeto al medio natural y la fauna.

La necesidad creciente de ámbitos de recreo que sienten los habitantes de las grandes aglomeraciones urbanas, y la búsqueda generalizada de calidad de vida, están convirtiendo el bosque, de espacio lejano y fuente de materias primas, en un valor socialmente vigilado. El bosque ha pasado a desempeñar otro papel, el de un campo natural y hermoso donde realizar actividades diversas: desde observar los pájaros hasta pescar, por ejemplo.

Los distintos tipos de bosques permiten distracciones específicas, y la disponibilidad de tiempo, dinero y movilidad influyen también en el modo como la gente disfruta del bosque. Así, por ejemplo, desde el éxtasis del fotógrafo ante el otoño, hasta el goce del esquiador en las laderas nevadas frecuentemente cubiertas por árboles. Igualmente, los cursos de aguas en los bosques, arroyos, ríos y lagos, son lugares muy atractivos.

F. La actividad forestal y el desarrollo sostenible

Mucho se ha escrito sobre la relación entre el medio ambiente y el desarrollo económico. Lo cierto es que ambos términos han dejado de ser excluyentes, y que en la actualidad no podemos hablar de un desarrollo económico que no se sustente en un medio ambiente adecuado, en un respeto a los recursos naturales de un entorno. Sin embargo, no todos los países pueden llegar a este equilibrio: muchas veces los que están en vías de desarrollo dan prioridad al desarrollo económico, dejando de lado el garantizar las medidas necesarias para que sus recursos lleguen a regenerarse. Cuando no hay desarrollo económico en una zona, la población que la habita no tiene a veces otra opción que trasladarse a la urbe económica más cercana, abandonando así sus actividades y sus tierras, produciéndose lo que se ha llamado “un éxodo rural”.

A este respecto, afirma ESTEVE PARDO que “el éxodo rural, sobre todo en las zonas de las montañas, las ha desvitalizado extraordinariamente; sus miembros se han trasladado masivamente a los núcleos industriales”¹¹⁷.

Este contraste de realidades hace difícil exigir a los países del tercer mundo que respeten sus recursos naturales –un respeto basado en la no sobreexplotación de los bosques: que no desertifiquen, que no deforesten, que no cacen, que no comercien con plantas o animales en peligro de extinción, etc.– cuando su supervivencia diaria puede depender de ello, y, sobre todo, cuando todo el mundo desarrollado consume recursos y contamina en medida desproporcionada¹¹⁸. Por ello, el supuesto conflicto entre desarrollo económico y protección del medio ambiente encuentra una solución en el equilibrio entre ambos valores, lo que se ha denominado “desarrollo sostenible”, o “sustentable”¹¹⁹. Para AGUILERA VAQUÉS, la protección del medio ambiente y el desarrollo económico son elementos clave de la calidad de vida.

Medio ambiente y desarrollo económico son los dos pilares que configuran el concepto de desarrollo sostenible, al mismo tiempo que el desarrollo sostenible tiene como fin obtener una mejor calidad de vida tanto para la generación actual como para las venideras¹²⁰.

Las organizaciones que se encargan de certificar de forma independiente lo hacen bajo el principio de que una madera etiquetada debe significar más que una oferta sostenible; también significa mantener la integridad del ecosistema forestal, y asegurarse de que todas las partes implicadas comparten los beneficios. Las partes incluyen tanto a las personas como a las especies vegetales y animales que viven en el bosque, a los pueblos indígenas con derechos tradicionales sobre las tierras, y a los

¹¹⁷J. ESTEVE PARDO cita la llamada que García Entarria hace al campesino «para hacer de él el guardián de la naturaleza», sin embargo debemos apoyar la tesis de ESTEVE PARDO al sostener que muchas veces este campesino no puede ser el guardián de la naturaleza si no cuenta con los medios y los incentivos idóneos, así señala “puede que no tenga la deseada respuesta, sencillamente porque ese campesino no puede subsistir hoy con los sistemas tradicionales de explotación en las deprimidas zonas de montaña donde tienen su asiento las titularidades colectivas”. *Realidad...*, op cit. pág 42 y ss.

¹¹⁸D.LOPERENA ROTA. *El derecho...*, op. cit. pág. 34.

¹¹⁹ El autor cita de T. Rosembuj. *El Tributo ambiental*. que el origen de la expresión se debe a Lester Brown y su obra: “Building a sustainable society (1987). pág. 40, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ

¹²⁰M. AGUILERA VAQUÉS. *El desarrollo sostenible y la Constitución Española*. Atelier. Barcelona. 2000. pág. 121.

propietarios y madereros que tienen necesidades económicas legítimas. La mayoría de las certificaciones tratan de alcanzar estos fines con la exigencia de un plan de gestión a largo plazo, que incluya, además la utilización eficiente de todos los productos forestales no maderables, y auditorías independientes.¹²¹

1. Los pagos por servicios ambientales (Y los MDL forestales)

Las medidas administrativas incluyen, en un sentido general todos los instrumentos que persigan de una forma inmediata la adopción de una conducta que contribuya a disminuir el grado de contaminación. Las normas ambientales administrativas representan una estructura jurídica similar a las de carácter penal, puesto que describen una determinada conducta jurídica a realizar o a evitar y, en caso de infracción se preceptúa la correspondiente consecuencia jurídica, en forma de multa o pérdida del derecho a obtener la licencia para ejercer la actividad que provoca el daño ambiental.

VAQUERA GARCIA, sostiene que el grupo de medidas administrativas requieren manejar una gran cantidad de datos y establecer comprobaciones periódicas sobre el efectivo cumplimiento de los objetivos marcados, y ello implica un aumento del gasto público como consecuencia de la necesidad de realizar las correspondientes labores de vigilancia y revisión; agrega que para que estas lleguen a cumplir su fin deben formularse con elevada precisión¹²². Efectivamente en el caso de Perú, cuando se otorga una certificación voluntaria, el ente administrativo prevé realizar una supervisión quinquenal de la concesión a fin de vigilar el cumplimiento de la norma¹²³.

Entre los instrumentos administrativos que son aplicables al uso y cuidado de los bosques, tanto en España como en Perú podemos citar:

¹²¹ PERLIN, JOHN. Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización. Gaia proyecto 2050. 1999, pág 487 la situación de los bosques en el mundo José Santamarta.

¹²² A. VAQUERA GARCÍA. *Fiscalidad...*, op cit. pág 47 y ss.

¹²³ Artículo 340 del Reglamento de la LFFS.

2. La evaluación de impacto ambiental

En el ámbito forestal se pueden registrar dos instituciones que en buena medida aglutinan las cuestiones que plantean el tratamiento jurídico de la acción administrativa forestal, una de ellas es la Evaluación de Impacto Ambiental¹²⁴. Determinadas actividades que afectan al medio ambiente requieren como medida cautelar una calificación y estudio del sentido y alcance del impacto que producen en el mismo¹²⁵. Por ejemplo, debe existir un informe previo de impacto ambiental antes de dar la autorización para la construcción de una carretera en la amazonía.

La Evaluación previa del impacto ambiental ha sido recomendada por organismos internacionales que han formulado programas de acción, y han reconocido estas medidas como instrumento más adecuado para la preservación de los recursos naturales y la defensa del medio ambiente, evitando los daños irreversibles a la naturaleza.

LOZANO CUTANDA subraya que la EIA constituye la técnica más importante para la protección del medio ambiente; sin embargo, agrega que “no es la única existente, pues la normativa de protección ambiental exige en varios supuestos otros estudios e informes previos”¹²⁶, por en las obras de dominio público marítimo terrestre, las autorizaciones y concesiones que afectan al dominio público hidráulico etc.

¹²⁴D. LOPERENA ROTA. *El derecho al medio ambiente adecuado*. Civitas. Madrid.1998, pág 29, cita como gran hito legislativo, muy importante de esa época, la aprobación en EE.UU de la National Environmental Policy Act, sancionada el 1 de enero de 1970; con ella se establecen los estudios de impacto ambiental como requisito previo a cualquier actuación pública o privada que tuviera relevantes repercusiones para el medio ambiente, y anota que desde esa fecha EE.UU ha extendido esta técnica a casi todos los países del mundo; el autor califica a la EIA como “el instrumento jurídico emblemático del Derecho Ambiental”.

¹²⁵Cfr. MEDINA DE LEMUS, MANUEL (2007): “*Medio Ambiente: Protección y Responsabilidad*”, Dilex, Madrid, pág 86 y ss.

¹²⁶B. LOZANO CUTANDA. *Derecho Ambiental Administrativo*. Dykinson. 6ta edición. Madrid. 2005. pág 300, agregar que también la debe tener en consideración a la Ley 16/2002, de 1 de julio que traspuso la Directiva IPPC, de protección y control integrados de la contaminación; sobre el tema También J. ROSA MORENO *Régimen jurídico de la evaluación de impacto ambiental*. Trivium. Madrid, 1993, resalta que “en un aspecto formal la EIA no es más que un procedimiento administrativo, un cauce necesario para el ejercicio de la potestad de evaluación; la declaración de impacto ambiental es una relevante innovación del régimen jurídico español de la evaluación ambiental, con ella se incorporaba la verificación administrativa del estudio de impacto presentado por el promotor del proyecto”, pág 270. Sobre los procedimientos afectados por la EIA señala que “van de los estrictamente sustantivos de meras instalaciones, así como las autorizaciones de la legislación de minas, nuclear, etc” pag 286.

DE VICENTE DOMINGO resalta del EIA su misión, indica que no es sustantiva ni directa sino preventiva e indirecta porque tiende a lograr que la acción sustantiva sea compatible con las exigencias del derecho ambiental¹²⁷.

JAQUENOD DE ZSÖGÖN agrega de ellas que “es un procedimiento administrativo, mediante el cual se pretende garantizar que todas aquellas potenciales repercusiones que una determinada actividad pueda tener sobre el entorno deban ser analizadas, descritas sistemáticamente y comunicadas, previamente a su autorización por parte de la autoridad sustantiva”¹²⁸.

En Perú se ha creado el Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental (SEIA), el cual es el encargado de coordinar, identificar, prevenir, supervisar, controlar y corregir de forma anticipada los impactos ambientales negativos derivados de un proyecto de inversión. Estos proyectos pueden ser públicos o privados que impliquen actividades, construcciones u obras que puedan causar impactos ambientales negativos¹²⁹.

Entonces, tanto en España como en Perú la EIA es considerada como una técnica de carácter preventiva, con ella se pone de relieve los efectos sobre el medio ambiente que puede ocasionar una actividad económica, en esta evaluación se señalan las alternativas y las posibles soluciones para que dicha actividad no tenga una incidencia ambiental nociva.

3. La planificación forestal

La planificación en sentido estricto se define como un proceso de racionalización, referible a cualquier tipo de actuaciones, mediante el cual los poderes públicos identifican los objetivos que se pretenden conseguir en determinado ámbito y fijan los medios para su consecución¹³⁰. JAQUENOD sostiene que la planificación

¹²⁷R. DEVICENTE DOMINGO, *Espacios Forestales: Su ordenación jurídica como recurso natural*, Civitas. Madrid. 1995. pág 139

¹²⁸S. JAQUENOD DE ZSÖGÖN, *Derecho ambiental*. Dykinson. Madrid. 2004. pág 343.

¹²⁹Ley del Sistema Nacional de Impacto Ambiental N° 27446

¹³⁰B. LOZANO CUTANDA. *Derecho...*, op cit, pág 369.

“debe basarse en una concepción sistemática e identificar las situaciones que, probablemente, podrían tener carácter preponderante, las diligencias de planificación son actividades de naturaleza anticipada, por lo cual es preciso estudiar el sistema y su entorno en el pasado, el presente y las previsiones para el futuro”. Agrega que tanto la prevención como la precaución son importantes herramientas al servicio de la planificación porque “la planificación debe tratar de prever al máximo las reacciones del sistema natural y social utilizando tales respuestas en beneficio del propio proceso de planificación”¹³¹.

La planificación en el sentido ambiental se considera como una técnica imprescindible debido a su utilidad como elemento preventivo de gestión ambiental, y de coordinación. Permite articular la protección ambiental con otros intereses públicos¹³².

Es una institución nueva del derecho forestal llamada a desempeñar un importante papel en la política de este sector, racionalizando las decisiones que deban adoptarse en las áreas montañosas con vocación forestal¹³³.

Es un instrumento de ordenación del medio físico y forestal, un plan que diagnosticará los problemas de un ámbito físico determinado y marcará las pautas y directrices para su desarrollo, bien directamente o a través de planes inferiores. Cabe resaltar que toda planificación forestal esta sujeta a una EIA previa.

A manera de ejemplo podemos citar que en 1989 se presentó el Plan Forestal Andaluz, pionero entre los planes forestales autonómicos, y el segundo plan forestal autonómico presentado fue el Plan Forestal de Galicia, aprobado en 1992¹³⁴.

Antes de la promulgación de la actual Ley de montes se criticaba el gran vacío de la ordenación de los usos forestales al no existir una planificación de espacios

¹³¹ S. JAQUENOD DE ZSÖGÖN. *Derecho...* op cit. pág 302.

¹³² GARCIA DE ENTARRIA Y R. FERNANDEZ, citado por B. LOZANO CUTANDA. *Derecho...*, op cit, pág 370.

¹³³ Para R. DE VICENTE DOMINGO la planificación forestal se justifica por la concepción de ecosistema que tiene el monte, Cfr. *Espacios Forestales: Su ordenación jurídica como recurso natural*, Civitas. Madrid. 1995. pág. 153.

¹³⁴ Cfr. Plan Forestal Español, Aprobado por Consejo de Ministros el 5 de julio del 2002, pág 52.

forestales a escala comarcal que se vincule con los instrumentos de ordenación y gestión de los espacios naturales, y además que englobe la conservación y los aspectos económicos y sociales de la zona. Es así que con la promulgación de la Ley de Montes 43/2003 se crean los Planes de Ordenación de los Recursos Forestales (PORF) como instrumentos de planificación forestal que afectan a un territorio forestal con características geográficas, socioeconómicas, ecológicas o culturales homogéneas, con una extensión superior a la del monte e inferior a la de la provincia¹³⁵.

En España dos ejemplos importantes de planificación relacionados con la actividad forestal:

- El plan de fomento de las energía renovables 2000-2010, aprobado por el acuerdo del consejo de 30 de diciembre de 1999 señala que para el año 2010 las fuentes de energía renovable deberán cubrir como mínimo el 12 por ciento del total de la demanda energética de España. La biomasa procedente de residuos forestales es considerada una de las energías renovables para incentivar.
- El plan forestal español de 2002-2032, aprobado por acuerdo del consejo de ministros de 5 de julio de 2002, es considerado el instrumento necesario para lograr una política forestal española común y coordinada, y avanzar en la gestión sostenible de los bosques.

4. La certificación forestal

Una medida administrativa incentivadora de buenas prácticas ambientales es la certificación forestal; con ella se pretende motivar a los agentes económicos para utilizar madera certificada que acredite el haber cumplido con parámetros mínimos establecidos que garantizan la procedencia de la madera. El obtener una certificación forestal puede encarecer los costos del producto final; sin embargo, si se generaliza esta práctica puede llegar a ser un condicionante obligatorio para el sector forestal.

¹³⁵Plan Forestal Español, pág. 81 y ss.

En Perú la certificación forestal voluntaria es incentivada por parte del Estado. Aquellas concesiones forestales que cuenten con certificación forestal voluntaria pueden acceder a una reducción del 25 por ciento en el pago del derecho de aprovechamiento forestal ¹³⁶.

Somos partidarios de combinar los instrumentos administrativos y económicos con miras a fomentar el uso y cuidado de los bosques; sabemos que las medidas administrativas son más eficientes a corto plazo y las medidas tributarias, por el contrario, serán eficientes a largo plazo.

En España hay dos sistemas de certificación forestal que se están desarrollando uno es el FSC ¹³⁷(*Forest Stewardship Council*), y el otro es el PEFC (*Pan European Forest Certification*). La certificación forestal es en general, un proceso por el cual una tercera parte (independiente) asegura mediante una declaración escrita que un producto, proceso o servicio cumple unos determinados requisitos y exigencias. El certificado que se emita avala que la gestión del bosque o monte alcanza (o supera) unos requerimientos mínimos.

Actualmente, la iniciativa de la certificación forestal es privada. En España la primera entidad pública que atiende a criterios de sostenibilidad en la adquisición de madera es el Museo del Prado ¹³⁸.

La certificación nace como una operación que consiste en la acción de acreditar, mediante la emisión de un documento, que un determinado producto, servicio o empresa cumplen con los requisitos o exigencias definidos por una o un grupo de normas técnicas determinadas ¹³⁹.

¹³⁶ Artículo 340, y artículo 87 apartado j) del Reglamento de la LFFS, concordancia con el artículo 32 de LFFS.

¹³⁷ La FSC ha otorgado la certificación a la gestión sostenible en España al cabildo de Gran Canaria, por la gestión de 21 montes de la cumbre central de la isla y a la empresa dedicada a la plantación intensiva de especies madereros de bosques naturales. La certificación denominada cadena de custodia para empresas transformadoras y comercializadoras de FSC se entregó a las siguientes empresas españolas: Talmasa, Maderas Ultramar, Biofusta, Danasia y Maderas Polanco. Reportaje “Sellos Pio”(2003). Revista Ambienta. Junio. pág 53.

¹³⁸ El museo del prado ha utilizado madera certificada por el Consejo de Administración forestal (FSC sus siglas en inglés) para las obras de ampliación de la pinacoteca. Tomado de el diario *EL País*, 21 de abril de 2007.

¹³⁹ B. LOZANO CUTANDA. *Derecho...*, op.cit, pág.463.

La certificación forestal surgió con el objetivo de poner freno a la destrucción de las masas forestales, como resultado de la mala gestión y de su aprovechamiento insostenible, ahora se ha convertido en un instrumento de mercado que puede aplicarse a montes de los que no se espera recibir un beneficio económico, al menos a corto plazo, por el aprovechamiento de sus productos¹⁴⁰. Pretende su conservación y al mismo tiempo poder aprovechar todas sus riquezas con la promoción de un uso racional del recurso.

¹⁴⁰Tomado de la Revista AMBIENTA, Reportaje: Sellos pío. Junio 2003, pág. 53

III. IMPUESTOS ESTATALES DIRECTOS

A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Tanto en Perú como en España existe una imposición a la renta de las personas físicas, y, aunque no vamos a realizar un estudio exhaustivo sobre este impuesto, mostraremos aquellas peculiaridades del mismo que inciden en la actividad forestal de ambos. Realizando una síntesis reflexiva, comenzaremos por precisar que el sistema impositivo peruano es menos “complicado” que el español, dado que ni las regiones ni los municipios pueden crear impuestos.

El impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre personas naturales son de gran importancia para la Hacienda estatal española, mientras que en el caso peruano sólo tiene una incidencia destacable el impuesto sobre sociedades. En Perú, el impuesto a la renta grava las rentas de capital, de trabajo y las empresariales, y las clasifica en cinco categorías. Dentro de estas cinco categorías, la cuarta y quinta categoría son las que gravan directamente el impuesto a la renta sobre personas físicas.

1. Generalidades del impuesto

En España, el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, se encuentra regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre¹⁴¹, y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004. Es considerado un impuesto de gran importancia, no sólo por constituir el elemento principal para llevar a la práctica un

141 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes, y sobre el patrimonio. Actualmente algunos artículos de la Ley del IRPF han sido modificados por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio del 2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, BOE 14 de julio. Los antecedentes de este impuesto son de 1978, aunque algunos autores como NAVARRO - GASPAR DE LA PEÑA señalan que la aparición del primer gravamen general sobre la renta tuvo lugar en 1932. Cfr. M. NAVARRO EGEA – G. DE LA PEÑA, “Capítulo II: Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en la obra colectiva dirigida por G. DE LA PEÑA - R. FALCON - M. A. MARTÍN LAGO, *Sistema Fiscal Español*, Iustel, España, 2011, págs. 27 y ss.

reparto de la carga tributaria basada en el principio de capacidad económica, sino por la relevancia de su recaudación¹⁴².

Entre sus características, destacamos que es **personal**, porque el elemento subjetivo del hecho imponible se define en relación a un sujeto determinado: la obtención de renta; que es **directo**, porque recae sobre un índice directo de capacidad económica que es la renta del contribuyente; que es **estatal**, aunque está cedido parcialmente a las CCAA en los términos de la Ley 22/2009¹⁴³; que es **subjetivo**, porque tiene en consideración las circunstancias personales y familiares; que es **progresivo**, porque la imposición aumenta de manera proporcional al importe de la riqueza gravada; y que es **periódico**, porque es de carácter sucesivo (como regla general, el período impositivo se corresponde con el año natural y se devengará al 31 de diciembre de cada año, salvo en el supuesto en que el contribuyente fallezca)¹⁴⁴. Esta última característica, unida a la progresividad del impuesto, produce ciertas distorsiones en el ámbito de las explotaciones forestales.

Por regla general, el contribuyente es la persona física que tiene su residencia habitual en territorio español. Sin embargo, a los efectos de esta ley, también serán consideradas contribuyentes las personas de nacionalidad española que fijen su residencia habitual en el extranjero y cumplan con alguna de las circunstancias establecidas en la misma¹⁴⁵; además, cuando se acredite la nueva residencia en un territorio o país considerado como *paraíso fiscal*, no se perderá la condición de contribuyente por este impuesto¹⁴⁶.

En Perú, el impuesto correlativo de éste es el impuesto sobre la renta, en adelante IRPN. Se encuentra regulado por el Texto Único Ordenado, en adelante TUO, de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y por su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF. Es un impuesto directo y de naturaleza personal, y grava tanto las rentas del capital como las del trabajo, y las resultantes de la

142 Véanse las obras de L. M^a. CARZOLA – J. L. PEÑA, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 29 y ss.; y F. GARCÍA BERRO, “Capítulo II: El impuesto sobre la Renta de las personas físicas (I)”, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso De Derecho Tributario: parte especial*, Tecnos, Madrid, 2007, págs. 73 y ss.

143 Véase el artículo 26, incisos 1 y 2 de la Ley 22/2009.

144 Artículo 1, incisos 1 y 2 de la Ley del IRPF.

145 Las circunstancias establecidas para que estas personas tributen por este impuesto se contemplan en el artículo 10.

146 Apartado 2 del artículo 8 y el artículo 9.

aplicación conjunta de ambos factores que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como las ganancias y beneficios¹⁴⁷. El IRPN divide las rentas en cinco categorías que son las siguientes:

Primera categoría: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.

Segunda categoría: rentas de otros capitales (regalías, rentas vitalicias, dividendos, ganancias de capital, etc.).

Tercera categoría: rentas obtenidas por empresas, personas naturales habituales y notarios.

Cuarta categoría: rentas obtenidas por el trabajo independiente, por el desempeño de funciones de director.

Quinta categoría: rentas obtenidas por el trabajo dependiente, pensiones, participaciones de los trabajadores, etc.

En otras palabras, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas que obtengan los contribuyentes. La renta de tercera categoría es la renta empresarial, aplicable a las personas jurídicas, cuyo gravamen equivaldría al impuesto sobre sociedades en España; las rentas de primera y segunda categoría son las rentas de capital; y, las rentas de cuarta y quinta categoría son las de trabajo. En consecuencia, una persona natural que realiza un oficio o una profesión de manera independiente, dependiente, o combinando ambas formas, se encontrará sujeta al impuesto a la renta de cuarta, de quinta, o de ambas categorías.

Además, la norma señala explícitamente como rentas de cuarta categoría las dos siguientes: a) El ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, y b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas. Y como rentas de quinta categoría tenemos: a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, b) Las rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, c) Las participaciones de

¹⁴⁷ Artículos 1 y 2, del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta. Cfr. INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA - IATA, *Cultura Tributaria, Libro de consulta*, 2ª ed., SUNAT, Lima, 2012, pág. 122.

los trabajadores, d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios, e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda, y f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, pero efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia¹⁴⁸.

Los contribuyentes del impuesto son las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares, y las personas jurídicas, y, con algunas peculiaridades, las sociedades conyugales¹⁴⁹. Además, para realizar el pago del impuesto, se deberá calcular si los ingresos netos anuales superan el límite de la cuantía de exoneración, y, si excedieran, se aplicará una tasa diferente por cada tramo. Su período impositivo comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

A efectos de determinar la renta neta en la cuarta categoría, se podrá deducir de la renta bruta un 20 por ciento, hasta un límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias (en adelante UIT); y, en las rentas de cuarta y quinta categoría, podrá deducirse hasta un monto equivalente a 7 UIT¹⁵⁰. El gravamen del impuesto, comprende la aplicación de una tasa en escala progresiva que se realizará de la siguiente forma:

Tabla 07: Progresividad del IRPN

Renta de cuarta y quinta categoría	Porcentaje
Hasta 27 UIT	15
Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT	21
Por el exceso de 54 UIT	30

¹⁴⁸ Artículo 33 y 34 del TUO.

¹⁴⁹ Artículo 6 y 14 del TUO. Además la ley peruana establece que cuando un contribuyente no esté domiciliado en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana

¹⁵⁰ Cuando se obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez.

En España, el hecho imponible del IRPF está constituido por la renta del contribuyente obtenida durante el período impositivo¹⁵¹. La ley no proporciona una definición de la *renta imponible*; no obstante, sí nos detalla cinco elementos que la componen¹⁵²:

- Los rendimientos del trabajo,
- Los rendimientos del capital¹⁵³,
- Los rendimientos de las actividades económicas,
- Los rendimientos de las ganancias y pérdidas patrimoniales,
- Los rendimientos de las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Hay una lista *numerus clausus*, tanto en el caso del IRPF, como en el del IRPN (si bien, en el caso español, las ganancias de patrimonio constituyen una categoría residual que abarca cualquier rendimiento no sujeto en concepto de otra modalidad de renta). Ninguno de los componentes de la renta ni de las exenciones se refiere precisamente a la

¹⁵¹ De esta forma, al gravar la renta del contribuyente lo que se pretende es gravar de manera fiel la auténtica riqueza del sujeto pasivo, acorde con el principio de capacidad económica, igualdad y progresividad.

¹⁵² Artículo 6 de la ley del IRPF. No obstante, algunos autores desde un punto de vista extrajurídico definen la renta como «el consumo más del ahorro el contribuyente pasivo durante el período impositivo que se fije», en L. CAZORLA – J. L. PEÑA, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Aranzadi, España, 1999, pág. 49. En general, se considera que la renta corresponde a aquel de los cónyuges que sea titular de la fuente productora o desarrolle de manera efectiva la actividad que da lugar a su percepción, con independencia del lugar donde se produjera; y ello aunque, en virtud del régimen económico matrimonial, tales rentas pertenezcan a la comunidad conyugal. Cfr. F. GARCÍA BERRO, “Capítulo II: El impuesto...”, cit., pág. 104.

¹⁵³ La ley del IRPF califica, entre otros, como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente. Tendrán esa consideración los que procedan de la titularidad de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, así como los que se deriven del arrendamiento, o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos. Es decir, la regla general nos indica que el arrendamiento de un inmueble produce rendimientos de capital inmobiliario; no obstante, estos rendimientos tendrán la calificación de actividades económicas sólo cuando el arrendamiento se realice como actividad económica. Un ejemplo: el alquiler de un terreno rústico que no se dedica a la actividad forestal (no afecto a actividades económicas), en el caso de que contenga construcciones no indispensables para el desarrollo de explotaciones forestales, resultará generador de rendimientos de capital inmobiliario.

Sin perjuicio de lo señalado, para nuestro análisis es imprescindible dirigir nuestro interés a los terrenos rústicos dedicados a la explotación forestal que sean arrendados de acuerdo a circunstancias establecidas en la norma. Si es así, consideramos que los ingresos de la actividad forestal tributarán generalmente como rendimientos de actividades económicas. El artículo 27, apartado 2, indica: «[...] se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

actividad forestal¹⁵⁴. En concreto, en el IRPF, las actividades forestales se encuentran sujetas a los rendimientos de capital y de las actividades económicas por los motivos que a continuación exponemos:

2. Rendimientos íntegros de las actividades económicas en España

La ley del IRPF califica como rendimientos íntegros de actividades económicas «aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»; y, bajo la presunción *iuris tantum*, considera que dichos requisitos concurren en el titular de dichas actividades¹⁵⁵.

A efectos de una actividad económica, se consideran elementos patrimoniales los bienes inmuebles en los que se desarrolle la misma, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos¹⁵⁶.

La base imponible, en el IRPF, está constituida por el importe de la renta del contribuyente. En general, los rendimientos netos se obtendrán de la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles; y en el caso de las ganancias y pérdidas patrimoniales, éstas se determinarán por la diferencia entre los valores de transmisión y los de adquisición¹⁵⁷. La renta será calificada y cuantificada de acuerdo a su origen, y se le

¹⁵⁴ Artículo 7 de la Ley del IRPF, y el artículo 19 del TUO, presenta una lista de rentas exoneradas hasta el 31 de diciembre del 2012.

¹⁵⁵ Artículo 27, de la Ley del IRPF

¹⁵⁶ El artículo 11, inciso 4; además, el inciso 1, párrafo segundo, del artículo 27 de la Ley 35/2006 señala: «En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas la de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas».

¹⁵⁷ A efectos de determinar la base imponible y el cálculo del impuesto, debemos tener en cuenta que la renta se clasifica en renta general y renta de ahorro, las mismas que se reflejarán en dos bases imponibles y en dos bases liquidables. La base imponible general, está compuesta por los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la renta de ahorro; la base liquidable general es

aplicará uno de los métodos de estimación establecidos. Usualmente, se aplicará el método de estimación directa; sin embargo, los contribuyentes también podrán optar por el método de estimación objetiva. Para utilizar un método u otro, se deberá tener en cuenta lo siguiente¹⁵⁸:

- a) La estimación directa admite dos modalidades: la normal y la simplificada. La normal se aplicará cuando el volumen de negocio sea superior a los 600.000 euros anuales. La simplificada, cuando el volumen de negocio oscile entre los 300.000 y los 600.000 euros anuales.
- b) La estimación objetiva se aplicará para determinar los rendimientos de actividades económicas previstos en las normas de desarrollo¹⁵⁹, y cuando la cifra del negocio no supere los 300.000 euros anuales.
- c) El método de estimación indirecta se aplicará siguiendo los parámetros establecidos en la LGT.

Además, en la base imponible del IRPF no se integrarán las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo a planes técnicos de gestión forestal, de ordenación de montes, dasocráticos o de repoblación forestal, aprobados por la Administración Forestal competente, siempre y cuando el período de producción de la especie sea igual o superior a 20 años¹⁶⁰.

el resultado de practicar en su base imponible general las reducciones que correspondan sin que el resultado pueda ser negativo. Por otro lado, la base imponible de ahorro estará compuesta por alguno de los rendimientos del capital mobiliario regulados (artículo 46 de la ley del IRPF), y por las ganancias y pérdidas patrimoniales; la base liquidable del ahorro será el resultado de practicar en la base imponible del ahorro las reducciones previstas. Además, tanto la integración como la compensación, cuando procedan, se aplicarán a la renta general y a la del ahorro. En el caso de existir gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones, etc.), estos podrán deducirse del rendimiento neto si en el plazo determinado han sido puestos a conocimiento de la Administración.

¹⁵⁸ Artículo 16 de la ley del IRPF.

¹⁵⁹ En la letra b), inciso 2, artículo 16, de la ley del IRPF, se dice: «estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan». Además, explícitamente la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, indica que a la actividad forestal, susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, le es aplicable este método.

¹⁶⁰ Disposición adicional cuarta de la ley del IRPF. Sobre este punto, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León Sala de lo Contencioso-Administrativo, en la Sentencia 20/2010 de 22 de enero de 2010 señala «una cosa es que se subvencione y se declaren exentas las cantidades invertidas en cumplimiento de obligaciones impuestas por los planes técnicos de gestión, ordenación de montes, planes dasocráticos o de repoblación exigidos por la legislación de montes en determinadas circunstancias, que no son el caso presente y otra distinta la subvención de actuaciones puntuales de conservación de montes privados

Puesto que, tanto el régimen de estimación directa como el de estimación objetiva, son aplicables a la actividad forestal¹⁶¹, expondremos algunas de sus implicaciones:

a) Régimen de estimación directa

De un modo general y sin entrar en pormenores, en la estimación directa (incluidas la normal y la simplificada) el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará conforme a lo dispuesto en la Ley del IS (que establece el régimen general y el de las pymes), sin detrimento de las leyes especiales contempladas.

b) Régimen de estimación objetiva

Bajo este régimen se gravará el volumen de los rendimientos íntegros cuando en conjunto no superen los 450.000 euros de volumen de ingresos anuales¹⁶². No obstante, en el caso de las actividades agrícolas y ganaderas, el volumen de los rendimientos íntegros no deberá superar los 300.000 euros¹⁶³. Una característica destacable de este método es que prescinde de una determinación exacta de los ingresos y gastos que integran el

como es el caso, sin que la memoria técnica valorativa pueda considerarse un plan técnico de actuación, sino más bien una descripción de las actuaciones a realizar y su valoración de cara a la justificación de la subvención solicitada» (Ref-Cef. NFJ037268). Por tanto, es necesario que los titulares de explotaciones forestales realicen previamente un análisis de las subvenciones recibidas a la luz de la cuarta disposición adicional de la Ley del IRPF a fin de evitar incluir en los supuestos de exención rentas sujetas al IRPF.

¹⁶¹ Véanse E. CASQUET - J. GÓMEZ-LIMÓN. Estos autores realizan un interesante análisis sobre los métodos de estimación aplicados a la actividad agraria. E. CASQUET, J. GÓMEZ-LIMÓN, “La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de estimación directa y de estimación objetiva por módulos”, en *Investigación Agraria. Producción y protección de vegetales*, Vol. 16, Nº 2, 2001, págs. 214 y ss.

¹⁶² A efectos del método de estimación objetiva, se computarán no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, según las circunstancias señaladas en la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre.

¹⁶³ Artículo 31 de la Ley 35/2006, concordante con el artículo 32 del Reglamento del IRPF; con el artículo 1 de la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, que señala cuáles son las actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado, como los «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido», los «Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería»; y con el artículo 2, que señala las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, entre ellas, la actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

rendimiento neto, sustituyéndola por estimaciones realizadas a tanto alzado en función de las características objetivas de la explotación¹⁶⁴.

El cálculo de este rendimiento neto exige la utilización de unos signos, índices o módulos generales que serán determinados anualmente por el Ministerio de Economía y Hacienda¹⁶⁵ a través de una Orden Ministerial. En ésta se detallarán también las actividades económicas a las que se aplicará este método, salvo que los contribuyentes renuncien a él. La Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre¹⁶⁶, que desarrolla para el año 2012 el método de estimación objetiva del IRPF, establece que las actividades a las que es aplicable el régimen de módulos son las siguientes:

Las actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado:

- a) Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido; no obstante, sólo quedarán sometidas «si el volumen de ingresos conjunto imputable a ellas resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales»¹⁶⁷.
- b) Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.

Las actividades incluidas en el método de estimación objetiva:

- c) Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁶⁴ F. GARCÍA BERRO, “Capítulo II: El impuesto...”, cit., pág. 184.

¹⁶⁵ Artículo 32 del Reglamento del IRPF.

¹⁶⁶ Orden EHA/3257/2011, del 21 de noviembre, que desarrolla para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido; y, además la Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, que reduce para 2011 y 2012 los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

¹⁶⁷ Artículo 3, apartado 1, inciso b, de la Orden EHA/3257/2011.

Además, para 2012 se establece que los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en el mismo año en un 5 por 100¹⁶⁸.

En líneas generales, el funcionamiento del sistema de módulos es el siguiente:

El rendimiento neto previo se calcula aplicando el porcentaje señalado en la Orden Ministerial para cada actividad. Es decir, el resultado de aplicar el coeficiente (índice de rendimiento neto) a los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad de que en cada caso se trate.

El rendimiento neto minorado se obtiene deduciendo del anterior las cantidades que, en concepto de amortización, correspondan por la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos debido al funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Unos ejemplos: en el caso de las actividades ganaderas (vacuno, porcino, ovino y caprino), se amortizará con un coeficiente lineal máximo del 22 por ciento y por un período máximo de hasta 8 años; en el caso de los frutales cítricos y viñedos, se amortizará con un coeficiente lineal máximo del 5 por ciento y por un período máximo de hasta 45 años; o en el caso del olivo, que se amortizará con un coeficiente lineal máximo del 3 por ciento y por un período máximo de hasta 80 años. Sin embargo, en las actividades forestales, para el cálculo del rendimiento neto minorado no se deducirán las amortizaciones. Consideramos que esta diferencia carece de fundamento jurídico y que, por el contrario, el trato fiscal de estas tres actividades (agricultura, ganadería, y forestal) se debería homogeneizar.

¹⁶⁸ Disposición adicional primera de la Orden EAH/3257/2011. Esta reducción del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos aparece por primera vez recogida en la Orden EHA/99/2010, como consecuencia de las medidas suscritas en los Acuerdos de la Mesa del Trabajo Autónomo de 5 de mayo del 2009, firmado entre las asociaciones de autónomos y el Ministro de Trabajo de aquel entonces en respuesta a las demandas propuestas por los trabajadores autónomos. En concreto, se estableció en la letra b del apartado 6 lo siguiente: «6. Reformas tributarias: el Gobierno se compromete a: [...] b. Revisar los módulos en función de la evolución de los rendimientos declarados en el régimen de estimación directa y en el régimen de estimación objetiva en el IRPF desde su última actualización y en especial en el último año».

El rendimiento neto de módulos se obtendrá cuando sobre el rendimiento neto minorado se apliquen, según correspondan, los índices correctores que previamente se establezcan. Tanto en el caso de que se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, de ordenación de montes, con planes dasocráticos o con planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años, como en el caso de cualquier actividad forestal, únicamente será aplicable el índice del 0,80¹⁶⁹.

A continuación, mostramos en la siguiente tabla los índices aplicables a la actividad forestal como actividad principal y como actividad accesoria, y las variaciones que se presentan.

Tabla 08: De índices aplicables a la actividad forestal por el método de estimación objetiva

Actividad	Índice de rendimiento neto	Índice de transformación, elaboración o manufactura
Actividad Forestal con un <u>período medio de corta superior a 30 años</u> . Especies indicativas: castaño, abedúl, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (P. Sylvestris), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble (Q. robur, Q. Petraea), encina, alcornoque y resto de quercíneas.	0,13	0,23
Actividad Forestal con un <u>período medio de corta igual o inferior a 30 años</u> . Especies indicativas: eucalipto, chopo, pino insignie y pino marítimo.	0,26	0,36
Como actividades accesorias:		
Actividad Agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles y uva de mesa, actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves. A título indicativo, se incluye la obtención de: plantas textiles: lino, cáñamo, etc.	0,42	0,52
Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.	0,56	
Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el régimen		

¹⁶⁹ Anexo I, punto 2.3, letra g), de la Orden EHA/3257/2011.

especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido. A título indicativo, en las actividades accesorias se incluyen: Agroturismo, artesanía, caza, pesca y actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor, ganadero o titular de actividades forestales participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.	0,18	
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales, desarrolladas en régimen de aparcería.	0,18	

Por otro lado, sobre los pagos a cuenta, es necesario precisar que en la Ley del IRPF se indica que para la actividad forestal el porcentaje de la retención e ingreso a cuenta sobre sus rendimientos será del dos por ciento. Y en el caso de los pagos fraccionados, el porcentaje que se aplica a esta misma actividad también será del 2 por ciento, independientemente del método aplicable al rendimiento neto. Sin embargo, cuando se trate de pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan, el ingreso será del 19 por ciento¹⁷⁰.

3. Beneficios fiscales

En el caso de Perú, la Ley del IRPN no señala ningún beneficio específico para los titulares de actividades forestales. En este sentido, para Arias Minaya¹⁷¹ el IRPN es de un alcance mínimo, es decir, de baja recaudación entre otras cuestiones porque las deducciones existentes para las rentas del trabajo son generosas. Aunque el propio autor señalará después que este impuesto presenta dos características saltantes: "una alta progresividad y, a la vez, un muy moderado impacto redistributivo"¹⁷². En este impuesto a actividad forestal es gravada en la renta de tercera categoría.

En el caso de España, la Ley del IRPF establece los siguientes beneficios:

a) Reducción aplicable al rendimiento neto de las actividades económicas

¹⁷⁰ Artículo 101, apartado 5, letra c), y apartados 6 y 11, letra c), de la Ley del IRPF.

¹⁷¹ L. A. ARIAS MINAYA, *La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso de Perú*, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 95, CEPAL, Santiago de Chile, 2009.

¹⁷² Cf. L.A. ARIAS MINAYA, *Política tributaria para el 2011-2016*, INDE Consultores- CIES Consorcio de investigación económica y social, Lima, 2011, pág. 16.

Dado que existen excelentes publicaciones sobre los rendimientos irregulares en las actividades económicas¹⁷³, no pretendemos realizar un análisis exhaustivo del tema, sino tan sólo reflexionar en torno a su relevancia para la actividad forestal.

En principio, sabemos que la renta debe imputarse en el momento en que se obtiene, y que a los rendimientos de las actividades económicas se les aplica una escala progresiva de tipos de gravamen, creciente en función del importe de la renta. Esta progresividad es aplicada sobre las rentas obtenidas anualmente, ya que una de las características del IRPF es su periodicidad. Pero, habrá ocasiones en las cuales el contribuyente perciba rendimientos que en su integridad no sean imputables a un sólo ejercicio fiscal. Ante este panorama, la ley del IRPF contempla que a los rendimientos netos de las actividades económicas «cuyo período de generación sea superior a dos años, así como a aquellos que se clasifiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo»¹⁷⁴, se les aplique una reducción del 40 por ciento.

Estos rendimientos irregulares son un tipo de renta *sui generis*, dado que son percibidos de forma inusual o excepcional, en contraste con las rentas obtenidas de forma regular y habitual¹⁷⁵. Entre las características de este tipo de renta que podemos citar, apunta García Novoa, que son un tipo de ingreso extraordinario y discontinuo, y no una afluencia. El autor justifica esta clase de rentas por la discordancia que existe entre su realización y su generación¹⁷⁶.

Para Chico de la Cámara, las rentas irregulares son aquellas que «percibiéndose de una forma extraordinaria por el contribuyente, puedan ser acreditadas fehacientemente por el administrado a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho»¹⁷⁷. Además, resalta que de forma intencionada la legislación vigente no deslinda los plazos de generación de la renta irregular; y apunta que la misma reducción se aplicará a un sujeto que genera una renta en un plazo de dos años y un día, como a otro que ha obtenido el

¹⁷³ Una obra de obligada consulta sobre este tema es el libro de P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos irregulares de actividades económicas en la nueva ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Aranzadi, España, 2008.

¹⁷⁴ Artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

¹⁷⁵ P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...* cit., pág. 244.

¹⁷⁶ C. GARCÍA NOVOA, en la redacción del prólogo de la obra de P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...*, cit, pág. 22.

¹⁷⁷ P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...*, cit., págs. 244 y ss.

mismo importe de renta en un plazo de 20 años¹⁷⁸. Para este autor, las rentas irregulares deben estar sometidas a un régimen especial, distinto al del resto de rentas regulares o periódicas¹⁷⁹; pero comenta que existen problemas al determinar qué sistema es el más adecuado para corregir la distorsión de la progresividad¹⁸⁰.

No obstante, esta reducción no se aplicará «a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos»¹⁸¹.

¹⁷⁸ *Ibidem*, pág. 246.

¹⁷⁹ Para el profesor P. HERRERA MOLINA, la separación entre rendimientos regulares e irregulares «busca impedir el inicu incremento de la progresividad que se produciría en el caso de acumular las rentas regulares e irregulares». Véase P. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 258. Además, CHICO DE LA CÁMARA señala que existe unanimidad en la doctrina al considerar «que la aplicación de las alícuotas progresivas a las rentas irregulares requiere de algún mecanismo de corrección de la progresividad»; de lo contrario, existiría una incompatibilidad con los principios establecidos en la Constitución. Cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...*, cit., 212.

¹⁸⁰ *Ibidem*, pág. 189.

¹⁸¹ El artículo en cuestión señala: «artículo 32.1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por 100.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos».

Como se observa, la Ley remite al Reglamento del IRPF, en el que se detallan los casos que se pueden acoger a la reducción. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones. Los incisos 1 y 2 del artículo 25 señalan: «1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

- a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 32.1 de la

La incorporación de este párrafo en la ley del IRPF, ha sido criticada por algunos autores¹⁸² dado que excluye la aplicación de la reducción del 40 por cien para aquellos empresarios y profesionales que de forma “regular y habitual” obtengan este tipo de rendimientos de naturaleza plurianual¹⁸³. Así, se produce una discriminación con respecto a otras fuentes de rentas a las que no se aplica dicha excepción¹⁸⁴.

Para el profesor Gorospe, la incorporación de este último párrafo se debe a que se estaba pensando en los *profesionales* (los arquitectos, los abogados, los procuradores, entre otros). Considera que el actual sistema «deriva de la reforma por la Ley 40/1008, y puede calificarse de tosco e inequitativo, al tratar de forma idéntica situaciones distintas, pues se aplica el mismo porcentaje con independencia del período de generación»¹⁸⁵.

En cierto modo, podríamos pensar que desaparece la reducción del 40 por ciento en los rendimientos de actividades económicas, salvo para los previstos reglamentariamente, y todo porque se hace necesario probar a la Administración que dicha actividad no tiene carácter recurrente. En nuestra opinión, la reducción aplicable a aquellos rendimientos superiores a dos años que tengan como característica el ser notoriamente irregulares en el tiempo puede crear incertidumbre; sin embargo, consideramos que la actividad forestal es una actividad irregular y que, por lo tanto, le es aplicable la reducción en cuestión si se interpreta adecuadamente la reforma. No obstante, el profesor Gorospe advierte que *una*

Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos».

¹⁸² P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...*, cit., págs. 94 y ss.

¹⁸³ Sobre el término “plurianual”, CHICO DE LA CÁMARA señala que en estricto sensu no es impropio emplear la expresión plurianual (varios años), «pues la ley sólo reconoce esta consideración a aquellas rentas con un plazo superior a dos años, con lo que aquellas superiores a un año pero no más de dos quedan fuera del ámbito de la aplicación del precepto». Por ello refiere que en doctrina jurisprudencial se consideran “obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo” los rendimientos que “con claridad y evidencia, y debido a su naturaleza extraordinaria, esporádica u ocasional, se circunscriban generalmente a un solo período impositivo”. Cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...*, cit., págs. 121 y 133.

¹⁸⁴ Con precisión, el autor indica que esta reducción del 40 por cien sobre los rendimientos irregulares queda acotada para aquellos rendimientos de actividades económicas que se obtengan en el ejercicio habitual o regular de su actividad profesional (arquitectos, síndicos de quiebras, abogados o asesores fiscales) y empresarial (con origen en la explotación forestal). Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, *Los rendimientos...*, cit., pág. 94.

¹⁸⁵ J. I. GOROSPE OVIEDO, “Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007 (Ley 35/2006 y normas complementarias)”, en *Revista Técnica Tributaria*, N° 80, págs. 68-69.

interpretación amplia permitiría que esta reducción no se aplicara, incluso en explotaciones forestales, pues sus rendimientos proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma regular obtiene este tipo de rendimientos, como dispone la ley¹⁸⁶.

Entendemos que el problema surge cuando la actividad forestal pasa de ser una actividad irregular (plantaciones con especies de larga duración mayores de 15 ó 30 años) a recurrente (plantaciones con especies de corta duración o talas y plantaciones recurrentes), y, en consecuencia, no puede ser calificada necesariamente como irregular en el tiempo. Es decir, la generación de estos rendimientos está en función del período de corta de cada especie de árbol (en caso de reforestar, a medida que se talan los árboles, se va creando un remanente que permite la continuidad de la producción en períodos de dos años, como con el eucalipto), que nos permite determinar con cierto grado de exactitud el tiempo de generación de su renta. Por lo tanto, dependiendo de cada supuesto en concreto, es posible considerarla ya como renta irregular, ya como regular.

Además, conforme lo establece el Reglamento del IRPF, se admite que el contribuyente pueda solicitar la reducción de los signos, índices o módulos a la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el caso de que el desarrollo de la actividad forestal que esté llevando a cabo se viese afectada gravemente por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial. La solicitud deberá aportar las pruebas que considere oportunas y, en su caso, hará mención de las indemnizaciones a percibir¹⁸⁷. El plazo que se concede para tal efecto es de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan tales acontecimientos.

A nuestro entender, la incertidumbre que afecta a la explotación forestal y el período de crecimiento de las especies arbóreas justificaría una interpretación propicia a la aplicación de la reducción. No obstante, sería preferible una modificación legal que la contemplara expresamente.

b) Reducción aplicable a la actividad forestal: Agricultores jóvenes

¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁷ Artículo 37, acápite 4, del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

La ley del IRPF establece una reducción del 25 por ciento para los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva¹⁸⁸. El incentivo parece adecuado, dado el generalizado abandono de las explotaciones forestales por las nuevas generaciones. No obstante, este beneficio solamente se hará efectivo en el régimen de estimación objetiva, y no en el de la estimación directa.

Además, esta reducción se aplicará a los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, siempre y cuando se cumpla con acreditar la realización de un plan de mejora de la explotación.

En nuestra opinión, los actuales beneficios fiscales están encaminados a fomentar –preferentemente– las explotaciones prioritarias, y, dentro de ellas, el trabajo de los agricultores jóvenes o asalariados agrarios. Como puede observarse en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias. En esta norma el legislador introduce distintos beneficios fiscales que -en algunos casos- no han sido refundidos en las normas generales respectivas. No obstante, la ley del IRPF acoge este beneficio en su redacción¹⁸⁹.

Entonces, recapitulando tenemos que el impuesto sobre personas naturales en ambos países no tiene la misma connotación. En España es uno de los pilares de la Hacienda estatal pero en el Perú no tiene mayor amplitud, además, prevé algunos beneficios para los titulares de actividades forestales en España pero no en el Perú.

¹⁸⁸ Sexta disposición adicional de la Ley del IRPF.

¹⁸⁹ En la actual redacción de la Ley 19/1995 este beneficio fiscal fue derogado, ello sucedió por que fue incorporado en el Texto Refundido del IRPF, así lo señaló la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 05 de marzo, que cita: «Disposición derogatoria única: 1º Salvo lo dispuesto en la disposición transitoria única anterior, a la entrada en vigor de este Real Decreto Legislativo quedarán derogadas, con motivo de su incorporación al Texto Refundido que se aprueba, las siguientes normas: d) artículo 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias».

B. Impuesto sobre Sociedades

Aunque no estudiaremos con rigor jurídico ambos impuestos, debemos señalar que en ambos países es un impuesto que prevé beneficios fiscales para el titular de la actividad forestal; y, que en el Perú su imposición se realiza a través del impuesto a la renta de tercera categoría. Pasemos a describir sus peculiaridades.

1. Generalidades del impuesto

En España está regulado por el Texto Refundido del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TR-IS. Desde esa fecha ha venido sufriendo varias modificaciones, de entre las cuales, la más significativa es la efectuada con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre¹⁹⁰.

Es un impuesto directo, personal, y de carácter periódico¹⁹¹, sin olvidar *que es proporcional*¹⁹² y *estatal*. El hecho imponible es la obtención de la renta por parte del sujeto pasivo, cualquiera que fuere su origen¹⁹³. Su período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, siempre y cuando no exceda de doce meses. El devengo se producirá el último día de dicho ejercicio, aunque existen algunos supuestos de devengo anticipado.

¹⁹⁰ La ley reguladora de este impuesto es la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, pero fue sufriendo una serie de reformas que concluyeron en la promulgación del actual TR-IS. Una de las modificaciones más importantes fue la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que implicó una reforma que se realizaría gradualmente (fueron diversos los argumentos que se presentaron a fin de eliminar algunos incentivos fiscales; entre ellos, podemos mencionar: que en muchos casos los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces por presentar un elevado coste recaudatorio, o que complicaba la liquidación y generaba una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión, etc.). Otra de las modificaciones importantes fue la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal. Y otra lo fue el actual Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, que en su exposición de motivos argumenta: «las medidas que contiene este Real Decreto-ley se dirigen nuevamente a las grandes empresas, con capacidad de hacer frente a un nuevo esfuerzo recaudatorio dirigido a la consecución de los objetivos de déficit público que vienen impuestos desde el ámbito comunitario».

¹⁹¹ Artículo 1 del TR-IS.

¹⁹² Dado que el tipo de gravamen no aumenta porque lo haga la base imponible, sino por la naturaleza del sujeto pasivo.

¹⁹³ I. PÉREZ ROYO refiere que en el TR-IS el concepto de renta coincide con el contable. Véase I. PÉREZ ROYO, “El impuesto sobre sociedades (I)”, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 302.

Por regla general, son las personas jurídicas¹⁹⁴ que residan en territorio español los sujetos pasivos del impuesto, que deberán tributar por todas sus rentas con independencia del lugar de obtención¹⁹⁵. La base imponible será el resultado de aminorar su renta con las bases imponibles negativas de períodos anteriores. Para ello, se aplicará el método de estimación directa o el de estimación objetiva, según sea el caso; y, subsidiariamente, el método de estimación indirecta. Además, al igual que en el IRPF, en la base imponible no se integrarán las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo a planes técnicos de gestión forestal, de ordenación de montes, dasocráticos o de repoblación forestal, aprobados por la Administración Forestal competente, siempre y cuando el período de producción de la especie sea igual o superior a 20 años¹⁹⁶.

El tipo de gravamen que se aplicará es “diferenciado”; es decir, se aplicará según el tipo de entidad. El tipo de gravamen establecido por regla general es del 35 por ciento; sin embargo, existen tipos especiales¹⁹⁷. La cuota íntegra será el resultado de aplicar sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda.

En Perú, las empresas domiciliadas en el país están gravadas con el impuesto a la renta de tercera categoría, en adelante impuesto a la renta de personas jurídicas IRPJ¹⁹⁸. En la mayoría de los casos la recaudación de este impuesto dependerá de la evolución de los precios de los minerales, debido a la fuerte industria minera que existe en el país. La norma peruana señala explícitamente como rentas de tercera categoría a la actividad forestal, entre otras¹⁹⁹.

¹⁹⁴ Menciona PÉREZ ROYO que la sujeción al IS no está ligada a la personalidad jurídica de la entidad. Efectivamente, hay entidades carentes de personalidad jurídica pero sujetas al impuesto sobre sociedades; por ejemplo, el TR-IS en su artículo 7 excluye como sujetos pasivos de este impuesto a las sociedades civiles, pero incluye a la comunidad de montes vecinales en mano común (MVMC). Cfr. I. PÉREZ ROYO, *“El impuesto sobre sociedades.... cit..*

¹⁹⁵ Las entidades residentes en España tienen la obligación personal de contribuir. Además, se considerará una entidad residente cuando cumpla alguno de los siguientes requisitos: i) estar constituida conforme a las leyes españolas; ii) tener su domicilio social en España; y iii) tener la sede de la dirección efectiva en España.

¹⁹⁶ Artículo 17, inciso 6 del IS, concordante con la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 35/2006.

¹⁹⁷ En el artículo 28 del TR-IS se señalan los tipos de gravamen.

¹⁹⁸ Las rentas de tercera categoría son generadas por el desarrollo de actividades de comercio, servicio y/o industria, tanto por personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades conyugales, como por personas jurídicas (la ley señala la definición de personas jurídicas y da una relación de las que están gravadas con este impuesto, tales como SAC, SAA, SCRL, EIRL, entre otras).

¹⁹⁹ Artículo 28 del TUO, indica que son rentas de tercera categoría «Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la

El periodo impositivo es de un año natural, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Para obtener la renta neta, a la renta bruta se le disminuirán los gastos deducibles señalados en la ley, y que son los necesarios para producirla y mantener su fuente.

En general todas las rentas de tercera categoría soportan un gravamen del 30 por ciento²⁰⁰ sobre su renta neta, aunque las rentas generadas por las comunidades campesinas y nativas están exoneradas, también existen otros beneficios tributarios que expondremos a continuación.

Además, en el régimen del impuesto a la renta se mencionan dos regímenes especiales, que a continuación describiremos

- **Régimen especial de renta (RER)**²⁰¹: Es un régimen optativo al que pueden someterse las personas naturales y jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas en el país que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de las actividades de comercio y/o industria, servicio, cuyos ingresos anuales (ingresos netos y adquisiciones) no superen los S/ 525,000 nuevos soles y cuyo valor de activos fijos afectados a la actividad no supere los S/. 126 000 nuevos soles, y cuyos trabajadores no excedan a 10 personas.

Sin embargo, la ley también señala las actividades que no se encuentran sujetas a este régimen y entre ellas no se menciona a la actividad forestal, por tanto podemos considerar que podría acogerse a este régimen siempre y cuando cumpla con los requerimientos antes mencionados.

La cuota se paga mensualmente con carácter definitivo y se obtiene de aplicar el 1.5 por ciento sobre los ingresos netos mensuales. Esta cuota no incluye el Impuesto General a las Ventas respecto del cual su afectación es de carácter general.

prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes [...]

²⁰⁰ En los casos de distribución de dividendos hay que aplicar adicionalmente otro gravamen.

²⁰¹ Art. 120° del TUO del Impuesto a la Renta.

- **El nuevo régimen único simplificado (NRUS)²⁰²:** Al igual que el anterior régimen es optativo, al que pueden someterse tanto las personas naturales y sucesiones indivisas y que obtengan rentas por la realización de actividades empresariales, como las personas naturales no profesionales que perciban rentas de cuarta categoría únicamente por actividades de oficios. Además de cumplir con otros requisitos como son: que sus ingresos brutos y compras no deben exceder los S/. 360 000 nuevos soles, que sus actividades las realicen en un solo establecimiento, y que el valor de sus activos fijos afectados a la actividad no supere los S/. 70 000 nuevos soles (no se incluirán los predios ni los vehículos).

Este régimen pretende incorporar a los pequeños negocios y establecimiento y así estos cumplan sus obligaciones tributarias, puesto que con este sistema abonarán una cuota mensual, cuyo importe se determinará aplicando una cuota de acuerdo a la categoría a la que pertenezca (categoría que varía en función de los ingresos o adquisiciones).

2. Beneficios fiscales

a) Beneficios contemplados en la normativa Peruana

A nuestro criterio, en el caso de Perú existen los siguientes beneficios fiscales:
En la Ley del IRPJ se indica que para las actividades forestales, se aplicará:

1º. Beneficios tributarios para las explotaciones forestales

«Artículo 42.- En las explotaciones forestales y plantación de productos agrícolas de carácter permanente que den lugar a la depreciación del valor del inmueble o a la reducción de su rendimiento económico, se admitirá una depreciación del costo de adquisición, calculada en proporción al agotamiento sufrido. A solicitud del interesado, la SUNAT podrá autorizar la aplicación de otros sistemas de

²⁰² Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 937.

*depreciación referidos al valor del bien agotable, en tanto sean técnicamente justificables».*²⁰³

Es decir, el único beneficio para el titular de una explotación forestal es aplicar la depreciación del valor del inmueble, en los casos en que proceda.

2°. Beneficios tributarios para el sector agrario

La Ley de promoción del sector agrario establece que las personas naturales o jurídicas que realicen cultivo o crianza podrán aplicar una alícuota del 15 por ciento para la determinación del impuesto a la renta; no obstante, señala como excepción de este beneficio a la industria forestal.

3°. Beneficios tributarios para la zona de la amazonia

Desde el año 1998 la zona de la amazonia cuenta con diversos beneficios tributarios, antes de comenzar a detallar los que afecten a la actividad forestal conviene realizar una descripción de la zona.

El mayor bosque tropical de la tierra es la amazonia. Tiene más de 6 millones de kilómetros cuadrados, y cuenta con la quinta parte de la reserva mundial de agua dulce. Su extensión comprende el 42 por ciento del territorio brasileño, un tercio de Colombia y dos terceras partes de Perú²⁰⁴, la mitad de Ecuador y Bolivia. En la figura 03 podemos apreciar la extensión total de la Amazonia. Es sorprendente constatar como habitualmente se identifica a la amazonia con Brasil, y se ignora que muchos de los países de la región tienen más de la mitad de su superficie con territorio amazónico.

²⁰³ Artículo 42 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁰⁴J, SANTAMARIA, “La situación actual de los bosques en el mundo”, en la obra dirigida por J, PERLIN, *Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización*, Gaia proyecto 2050, 1999, pág. 481.

El Perú posee una extensión de 1.285.216 km²²⁰⁵, que lo sitúa en el tercer país de mayor extensión en América del Sur, después de Brasil²⁰⁶ y Argentina, y entre los 20 países más extensos del planeta²⁰⁷. En datos geográficos, la amazonia peruana comprende principalmente los departamentos de Loreto, Ucayali, Madre de Dios, San Martín y Amazonas. La gran extensión de su territorio abarca la denominada selva baja o llano amazónico, que es geológicamente la parte que tiene los suelos ricos en nutrientes y, por tanto, susceptible de ser utilizados en agricultura dada su gran fertilidad; además de la abundancia de los recursos animales que posee la amazonia²⁰⁸. Este bosque alberga al río más largo y caudaloso del planeta (con más de 1.000 afluentes y 24.000 especies de peces), nos referimos al río Amazonas, el cual nace en los Andes del sur del Perú.

Figura 08: Territorio Amazónico

²⁰⁵ Cfr. LEXUS, *Gran enciclopedia del Perú*, Lexus Editores, Barcelona, 1998. Señala RUBIO ROMERO que la amazonia ocupa más de un 64 % del sustrato natural del país, y la denomina como «el desconocido “Perú verde”». Relata que «la extensa zona amazónica, que los primeros exploradores españoles denominaron “Montaña” por lo intrincado de sus bosques tropicales, se divide en tres regiones. La primera es el bajo monte andino oriental o ceja de selva, situada entre los 800 y 2,500 metros de altitud. Se caracteriza por la presencia de numerosos plegamientos orientados y escalonados de norte a sur. La segunda mitad del relieve amazónico, situada entre los 800 y 400 metros de latitud, es la Selva alta: Se caracteriza por largos y estrechos fondos de valle, donde pueden identificarse hasta cuatro niveles de terrazas, que cubren antiguos depósitos torrenciales, y en la tercera región los ríos penetran la Selva baja localizada entre 400 y 80 metros de latitud» Cfr. P.RUBIO ROMERO, *Perú*, Biblioteca iberoamericana Anaya, Madrid, 2008, pág. 14.

²⁰⁶ El 14% de la amazonia brasileña, una superficie mayor que toda Francia ha sido deforestada en los últimos 30 años. Y aunque el Plan del gobierno redujo el ritmo de pérdidas al nivel de hace 10 años, según fuentes oficiales han desaparecido cerca de 70,000 kilómetros cuadrados: el equivalente a 8 campos de fútbol por minuto. Cfr. M.MEDINA DE LEMUS, *Medio Ambiente: Protección y Responsabilidad*, Dilex, Madrid, pág.. 322.

²⁰⁷ Véase la página en Internet de INRENA <http://www.inrena.gob.pe>

²⁰⁸ Sobre la amazonia se ha escrito mucho, sobre sus enigmas, riquezas, sus pobladores, etc. Véase a L.ABAD GONZALES, *Etnocidio y Resistencia en la Amazonia Peruana*. Ediciones de la Universidad Castilla la Mancha, 2003, pág. 38 ss., la autora realiza un estudio exhaustivo sobre la resistencia amazónica peruana.



Luego de esta pequeña introducción, podemos comenzar a señalar cuales son los beneficios tributarios para esta zona. La Ley de Promoción de la inversión en la Amazonia, N°. 27037, de 30 de septiembre de 1998, que tiene por objeto promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada, ha establecido una serie de disposiciones que otorgan determinados beneficios e incentivos tributarios a las empresas ubicadas en esta zona.

Establece una reducción del 10 por ciento para los contribuyentes ubicados en la amazonia²⁰⁹ y cuyas actividades económicas comprendan principalmente las

²⁰⁹ Para los efectos de esta ley, la Amazonía comprende: “a) Los departamentos de Loreto, Madre de Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín. b) Distritos de Sivia y Ayahuanco de la provincia de Huanta y Ayna, San Miguel y Santa Rosa de la provincia de La Mar del departamento de Ayacucho. c) Provincias de Jaén y San Ignacio del departamento de Cajamarca. d) Distritos de Yanatile de la provincia de Calca, la provincia de La Convención, Kosñipata de la provincia de Paucartambo, Camanti y Marcapata de la provincia de Quispicanchis, del departamento del Cusco. e) Provincias de Leoncio Prado, Puerto Inca, Marañón y Pachitea, así como los distritos de Monzón de la provincia de Huamalíes, Churubamba, Santa María del Valle, Chinchao, Huánuco y Amarilis de la provincia de Huánuco, Conchamarca, Tomayquichua y Ambo de la provincia de Ambo del departamento de Huánuco. f) Provincias de Chanchamayo y Satipo del departamento de Junín. g) Provincia de Oxapampa del departamento de Pasco. h) Distritos de Coaza, Ayapata, Ituata, Ollachea y de San Gabán de la provincia de Carabaya y San Juan del Oro, Limbani, Yanahuaya, Phara y Alto Inambari, Sandia y Patambuco de la provincia de Sandia, del departamento de Puno. i) Distritos de Huachocolpa y Tintay Puncu de la provincia de Tayacaja del departamento de Huancavelica. j) Distrito de Ongón de la provincia de Pataz del

agropecuarias, agricultura, pesca y turismo. E, igualmente, para las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las mencionadas actividades, incluyendo las vinculadas a la transformación forestal²¹⁰. Siempre y cuando, tanto la actividad de transformación como la de extracción sean producidas en la misma zona²¹¹.

Asimismo, señala que “excepcionalmente” los contribuyentes que se encuentren ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea, de la provincia de Atalaya, y Purús, del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a las actividades mencionadas en el párrafo anterior, aplicarán una reducción del 5 por ciento de la renta neta.

A su vez, los contribuyentes de la Amazonia que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exonerados del Impuesto a la Renta. Cabe señalar que la norma considera como cultivos nativos y/o alternativos al algodón áspero, yuca, soya, pijuayo, aguaje, caimito, carambola, cocona, camu camu, uña de gato y castaña, entre otros²¹².

Del mismo modo, señala que a las empresas dedicadas al comercio en la Amazonia que reinviertan no menos del 30 por ciento de su renta neta, en los proyectos de inversión en obras de infraestructura y/o adquisición de bienes de capital orientados a incrementar los niveles de producción de las empresas, se les aplicará el 10 por ciento de la renta neta. Como excepción, a los sujetos ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios, distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo, y provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, que reinviertan en los proyectos de inversión mencionados en el párrafo anterior, se les aplicará el 5 por ciento

departamento de La Libertad. k) Distrito de Carmen de la Frontera de la provincia de Huancabamba del departamento de Piura”. Artículo 3, de la Ley N° 27037.

²¹⁰ Según la Ley Forestal y de Fauna Silvestre, Ley N° 27308, artículo 3, 3.91 define a la transformación forestal como el “Tratamiento o modificación física, química y/o biológica de productos forestales al estado natural.

²¹¹ Artículo 12°, de la Ley N° 27037. Además, la Ley señala “para gozar de estos beneficios los contribuyentes deberá tener el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros públicos y que sus activos y/o producción se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70 por ciento del total de sus activos y/o producción”, artículo 11°.

²¹² Artículo 12, numeral 12.3 de la Ley.

de la renta neta²¹³. Pero en ambos supuestos son excluidas las actividades de extracción forestal.

Para algunos autores está demostrado que la existencia de estas exoneraciones y beneficios tributarios no favoreció a los consumidores a través de reducciones de precios, sino a unos pocos comerciantes que hicieron uso y abuso de ellas; y que «además, el PBI de los departamentos de la Amazonía no aumentó de manera significativa, los índices de pobreza aumentaron y los índices de desarrollo humano se redujeron»²¹⁴. Para otros autores evaluar la Ley de promoción de la inversión en la Amazonía del Perú resulta una tarea necesaria. Sin embargo, Campana indica que «ello no es fácil desde un punto de vista formal debido a que es complicado recrear lo que en la zona hubiera ocurrido de no implementarse la norma»²¹⁵. Con todo la pregunta sigue sin resolver ¿después de doce años de aplicar este régimen se han conseguido los objetivos propuestos por el legislador?, o por el contrario es tiempo de eliminarlos y dar paso a la utilización de otros instrumentos económicos y nuevas políticas públicas cuyo objetivo sea proteger los recursos (no sólo forestales) de la zona y su desarrollo sostenible.

b) Beneficios contemplados en la normativa Española

El TR-IS ofrece una serie de beneficios fiscales, de entre los cuales analizaremos los que, a nuestro criterio, consideramos aplicables a la explotación forestal. Así, tenemos:

1º. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas

Las sociedades cooperativas podrán asociarse en uniones, federaciones y confederaciones para la defensa y promoción de sus intereses, sin perjuicio de poder acogerse a otra fórmula asociativa conforme al derecho de asociación²¹⁶.

²¹³ Estos beneficios sólo estarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2015.

²¹⁴ Cf. L.A. ARIAS MINAYA, *Política tributaria...*, cit., pág. 25.

²¹⁵ El autor realiza un estudio sobre las diferencias encontradas con el efecto causal de la ley 27037. Cfr. Y. CAMPANA, *¿son efectivas las exoneraciones tributarias en la selva? una primera aproximación a la medición de su impacto en el bienestar de los hogares?*, Consorcio de Investigación Económica y Social CIES, Lima, 2011, Documento que constituye el informe final del proyecto breve pb04-2010.

²¹⁶ Artículo 117 de la Ley de Cooperativas, Ley 27/1999. Este tipo de asociación deberá tener, entre otras, funciones la de representar y defender los intereses generales de las cooperativas y de sus socios ante las Administraciones públicas y ante cualesquiera otras personas físicas o jurídicas y ejercer, en su caso, las acciones legales pertinentes; de fomentar la promoción y formación cooperativa, de organizar

No realizaremos ninguna referencia sobre su régimen sustantivo²¹⁷, que excede el objeto de este trabajo, sino sobre los beneficios fiscales que le son aplicables en el TR-IS. Así, la norma específica que estarán parcialmente exentas las rentas de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas²¹⁸ siguientes:

- «a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o la finalidad específica [...].
- b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- c) Las que pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones²¹⁹ relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél»²²⁰.

servicios tanto de asesoramiento, como de auditorías, o de asistencia jurídica o técnica y cuantos sean convenientes a los intereses de sus socios, etc. Véase el artículo 119 y 120 de la LCOP.

²¹⁷ Aunque cabe citar, en líneas generales, que las uniones de cooperativas estarán constituidas por al menos tres cooperativas de la misma clase y podrán integrarse en otra unión ya existente o constituir una nueva unión de cooperativas. Las federaciones estarán integradas por sociedades cooperativas, por uniones de cooperativas, o por ambas. Asimismo, las uniones de cooperativas y las federaciones de cooperativas podrán asociarse en confederaciones de cooperativas. Para constituir una confederación de cooperativas se requiere, como mínimo, tres federaciones de cooperativas que agrupen a cooperativas de al menos tres Comunidades Autónomas, aunque la sede de tales federaciones no radique en otras tantas Comunidades

²¹⁸ Artículo 9, apartado 3, literal b), del TR-IS.

²¹⁹ Estas inversiones deberán cumplir con determinados requerimientos contemplados en el TR-IS.

²²⁰ Artículo 121 del TR-IS.

Las rentas que no se encuentren exentas; es decir, los rendimientos de explotaciones económicas, las derivadas del patrimonio, las obtenidas en transmisiones, etc., se gravarán al tipo del 25 por 100, siendo este graven inferior al general²²¹.

2º. Deducciones para incentivar determinadas actividades

El TR-IS contempla una serie de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, entre las que se encuentran las deducciones por inversiones medioambientales. En un principio, el TR-IS estableció las siguientes deducciones²²²:

«3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 % de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación:

- a. Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- b. Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c. Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d. *Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel)*²²³».

En nuestra opinión, el epígrafe d), apartado 3, del artículo 39 promovía la extracción de productos forestales (en este caso de los residuos) y su tratamiento para la

²²¹ Artículo 28, apartado 2, literal g, del TR-IS.

²²² Artículo 39 del TR-IS antes de la promulgación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²²³ Cursiva nuestra.

obtención de biomasa²²⁴. En otras palabras, esta deducción, al comprender las inversiones realizadas²²⁵ en bienes de activo material nuevos²²⁶ destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables, estimulaba la utilización de instalaciones con equipos cuya finalidad fuese el aprovechamiento de la biomasa como combustible procedente de residuos de industrias forestales.

Las inversiones habrían de materializarse en instalaciones y no en otros elementos del inmovilizado. Uno de los principales problemas para aplicarlas estaba en que la normativa no ofrecía una definición clara de lo que consideraba “instalaciones”. Por este motivo se plantearon numerosas dudas relacionadas con qué inversiones podían beneficiarse de este incentivo fiscal²²⁷.

Ahora bien, con la aprobación de la Ley 35/2006 se modificó el impuesto sobre sociedades. Fueron varios los argumentos que se presentaron para la eliminación de estos beneficios fiscales; entre ellos, que, en muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, por presentar un elevado coste recaudatorio, que se complicaba la liquidación y se generaba una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión, etc. Por ello, la mayoría de las deducciones que en un principio fueron contempladas se fueron reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición a partir del año 2011²²⁸, y sólo mantuvieron su carácter indefinido dos de ellas, quedando la redacción de dicho artículo como a continuación se muestra:

224 La Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocombustibles u otros combustibles renovables en el transporte, en su artículo 2, define la biomasa como «la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos procedentes de la agricultura (incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales».

225 Para los efectos, se debe entender como realizada la inversión cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Véase J. M. COBOS GÓMEZ, *Las deducciones...* cit., págs. 45 y ss.

226 En este punto, una parte de la doctrina criticó la necesidad de que la inversión se realice en bienes nuevos y no usados, por considerar que el objetivo prioritario del beneficio fiscal debe ser la protección ambiental, y no la renovación tecnológica que, en cualquier caso, puede ser objeto de otros incentivos. Cfr. J. M. COBOS GÓMEZ, *Las deducciones...*, cit., pág. 174.

227 Las dudas estaban relacionadas con la definición de “instalación”, dado que para aplicar esta deducción era necesario que las inversiones se realizaran sobre instalaciones. En la actualidad, la redacción del citado artículo ha sido modificada sustancialmente.

228 La reforma del Impuesto sobre Sociedades se planteó de forma gradual, siguiendo los criterios de «responder a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario», de «alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno», y de «simplificar la estructura del impuesto y lograr una mayor neutralidad en su aplicación». De este modo, la mayoría de las deducciones se fueron reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición a

«1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión»²²⁹.

Esta nueva redacción no parece satisfactoria, pues ignora que el papel primordial de los bosques en la lucha contra la contaminación atmosférica.

3º. Las empresas de reducida dimensión

El TR-IS confiere una serie de beneficios fiscales con los que pretende otorgar un tratamiento fiscal más favorable a las pequeñas empresas. Se califican como empresas de reducida dimensión las entidades que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 108 del TR-IS²³⁰.

Dichos beneficios giran en torno a la creación de empleo, la libertad de amortización para sus inversiones de escaso valor²³¹, la amortización acelerada del

partir del año 2011. La mayoría de estas modificaciones legislativas fueron introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

229 Actual redacción del artículo 39 del TR-IS.

230 El concepto de empresa de reducida dimensión ha variado considerablemente al punto en el que la mayoría de entidades pueden resultar dentro de su definición, por ello en el inciso 1 del artículo 180 del TR-IS se indican los requisitos necesarios para que estas empresas puedan acogerse a los beneficios fiscales, como por ejemplo, es que la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

231 Se entiende por inversiones de escaso valor aquellas cuyo valor unitario no exceda de 601.01 euros, y en cada período impositivo sólo podrán amortizarse libremente hasta el límite de 12.020,24 euros. Véase el artículo 110 del TR-IS. Además, el incentivo de la libertad de amortización se aplica tanto a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidas por la propia empresa como a los adquiridos a terceros, pero no resultará aplicable ni a los elementos usados ni a los elementos del inmovilizado intangible.

inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial, la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión, y la posibilidad de reducir la provisión por insolvencia de deudores dotada.

Las entidades tributarán de acuerdo con los siguientes tipos de gravamen²³²:

- El 25 por ciento, por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.
- El 30 por ciento, por la parte de base imponible restante.

En España, aproximadamente²³³ el 71 por ciento de la superficie arbolada y el 75 por ciento de la superficie desarbolada es de titularidad privada²³⁴; agrupadas constituyen aproximadamente alrededor de las 18.000.000 ha., de las cuales 2.500.000 son de propiedad comunitaria²³⁵. Además, una característica de los montes españoles, desde el punto de vista de la propiedad, es la enorme fragmentación que presentan (en algunos casos, como en el norte de Castilla, debido a la expansión de la pequeña y mediana propiedad, que evitó una concentración de la tierra)²³⁶. En definitiva, con todos estos datos, desde nuestro punto de vista, podemos afirmar que como consecuencia de esta fragmentación de la propiedad la mayoría de los titulares de explotaciones forestales, debido al poco volumen de la actividad, se constituirán en entidades de reducida dimensión. Asimismo, consideramos que algunas cooperativas con poco volumen de negocios podrían acogerse al régimen de las empresas de reducida dimensión, aunque algunos preceptos, por su propia naturaleza no puedan aplicarse a las cooperativas, como

232 Sin embargo, si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuere inferior. Véase el artículo 114.

233 En los datos presentados se ha contabilizado como porcentaje de titularidad privada al porcentaje de propiedad desconocida. MINISTERIO DE AGRICULTURA ALIMENTACION Y MEDIO AMBIENTE, *Anuario de estadística forestal*. 2009, España, pág. 6. Puede consultarse en la página web del Ministerio.

234 La Ley 43/2003, Ley de Montes, señala «Son montes privados los pertenecientes a personas físicas o jurídicas de derecho privado, ya sea individualmente o en régimen de copropiedad», apartado 3, del artículo 11. Una propiedad privada que, como hemos comentado, en algunas ocasiones tendrá limitados algunos aprovechamientos con el objetivo de fomentar la conservación y mejora de los bosques.

235 Datos obtenidos de la página web del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente. http://www.magrama.gob.es/es/biodiversidad/temas/montes-y-politica-forestal/patrimonios-forestales/tipologia_propiedad_forestal.aspx

236 Cfr. C. ÁLVAREZ NOGAL, «Incentivos económicos y derechos de propiedad en la Castilla del siglo XVI», en *Cuadernos Económicos* de ICE Nº 70. pág. 16. Además, véase el Plan Forestal Español, aprobado por Consejo de Ministros el 5 de julio de 2002.

los relativos al tipo de gravamen (pero sí los beneficios relacionados con la libertad de amortización).

Además, también es posible que las SAT que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 108 del TR-IS puedan aplicar los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión, al tratarse de entidades que tributan de acuerdo con el régimen general del impuesto sobre sociedades.

4º. Montes vecinales en mano común

Los montes vecinales en mano común, en adelante MVMC, se encuentran definidos en la Ley 55/1980²³⁷, de 11 de noviembre de 1980. De ellos podemos precisar que constituyen una forma de propiedad “peculiar” o, como una parte de la doctrina y la actual normativa, los han denominado, de “naturaleza especial”²³⁸. Se diferencian así tanto de la propiedad pública, como de la privada. Sus orígenes se remontan aproximadamente a los comienzos del siglo XV, y en la actualidad representan más de la cuarta parte de la superficie total de Galicia²³⁹. La Ley de Montes Vecinales en Mano Común (LMVMC) los define como «montes de naturaleza especial que, con independencia de su origen, pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y no como entidades administrativas, y vengán aprovechándose consuetudinariamente en mano común por los miembros de aquellas en su condición de vecinos»²⁴⁰.

²³⁷ El artículo 1 de la Ley 55/1980, de montes vecinales en mano común, de 11 de noviembre, les define como aquellos montes de «naturaleza especial que, independientemente de su origen, pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y estén aprovechándose consuetudinariamente en mano común por sus miembros».

²³⁸ Para R. BOCANEGRA, cuando la actual LMVMC califica este tipo de propiedad como de “naturaleza especial”, lo que hace es sorprender. Para él, los montes vecinales han dejado de ser montes en sentido forestal para pasar a ser una clase de propiedad de mucho mayor alcance. Además, indica que son una figura verdaderamente enigmática de propiedad rural, pues no nos encontramos exactamente ante montes (porque el destino de los vecinales puede ser forestal, pero puede no serlo), ni tampoco ante terrenos públicos (puesto que su titularidad no parece corresponder a ninguna administración pública). Cfr. R. BOCANEGRA SIERRA, *Los montes vecinales en mano común: naturaleza y régimen jurídico*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1986, págs. 19, 116 y ss.

²³⁹ R. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen tributario de las comunidades de montes*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 29.

²⁴⁰ Artículo 1 de la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, Ley de Montes Vecinales en Mano Común. Para DÍAZ FUENTES, existen tres elementos característicos de los MVMC, «el primer elemento diferenciador se refiere al sujeto: que pertenezca a una comunidad y que tal comunidad sea de carácter vecinal, pero no como entidad administrativa; la relación de vecino no debe ser la derivada de relación con el ente administrativo, sino de un vínculo personal entre los sujetos. El segundo elemento es que la comunidad que conforman los sujetos sea sin cuotas. No se trata meramente de excluir diferencias de

Para Fernández López, ésta es una comunidad de derecho privado, y no de derecho público, y su actual regulación ha roto definitivamente la tradicional vinculación dominical de los montes vecinales en mano común a los Ayuntamientos. Una comunidad que se ha decantado, *en cambio, por un modelo de propiedad privada y colectiva que se asienta en el prototipo de la comunidad de bienes en mano común de derecho germánico*²⁴¹.

Los MVMC tienen la particularidad de constituirse en un bien indivisible, inalienable, imprescriptible e inembargable²⁴², que, por regla general, no está sujeto a contribución alguna²⁴³. Son administrados por la comunidad propietaria de vecinos, esto es, los miembros que conforman el grupo comunitario que en cada momento los habita, y son éstos los que establecerán los estatutos que regirán su participación. Así, por ejemplo, en el tema del aprovechamiento del pastoreo, del esquilmo, etc., siempre regidos por el principio de la justa distribución entre los partícipes. Es sobre el bien corporal sobre el que se constituye la comunidad y, al mismo tiempo, la co-propiedad; cada comunero-a no es titular de modo exclusivo de una cuota o parte del monte, ya sea ésta ideal o real, sino que la titularidad de dicho bien pertenece conjunta e indivisiblemente a la totalidad de las personas que conforman en cada momento la agrupación vecinal²⁴⁴.

cuota por un objetivo igualitario, sino de algo mucho más radical y jurídicamente trascendente: que no haya cuotas. Y el tercer elemento es la calidad de miembro, que va ligada a la condición de vecino, y, por consecuencia, no es un derecho autónomo que siga a uno a donde quiera que vaya, sino que se tiene y se conserva únicamente mientras se está inserto en la comunidad o agrupación vecinal correspondiente». A. DÍAZ FUENTES, *Montes vecinales en mano común*, Bosh, Barcelona, 1999, pág. 36.

²⁴¹ R. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen ...*, cit., págs. 40 y ss.

²⁴² Sin embargo, esta regla admite algunas excepciones.

²⁴³ El elemento subjetivista de la ausencia de personalidad jurídica es el principal motivo esgrimido en su momento para no poder calificar los MVMC como sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, al menos hasta la entrada en vigor del régimen especial creado por la Ley 50/1998. R. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen ...*, cit., págs. 46 y ss.

²⁴⁴ J. F. FERNÁNDEZ GARCÍA resalta que este tipo de propiedad tiene como una de sus características la ausencia de la idea de “cuota”, puesto que cada comunero tiene un derecho de propiedad que se encuentra limitado por el derecho de propiedad que ejerce cualquier otro; en consecuencia, ningún comunero puede enajenar o disponer de todo o de parte de la cosa común. Asimismo, la doctrina ha establecido como antecedente de esta institución a la comunidad germánica, diferenciándola así de la romana. Cfr. J. F. FERNÁNDEZ GARCÍA, *Los montes de titularidad privada: concepto jurídico y marco regulador*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 39. Sobre este punto, R. BOCANEGRA indica: «uno de los rasgos definitorios de este tipo de comunidad, por diferencia con lo que ocurre en la comunidad romana, es que el vínculo que la sustenta y liga estrechamente a sus miembros es un vínculo de carácter obligatorio y estrictamente personal, hasta el punto de poder afirmarse que la comunidad germánica o en mano común es, ciertamente, sobre todo, una comunidad personal que pre-existe a la misma relación de comunidad económica, a la que genera por su propia virtud y eficacia, y de modo reflejo o secundario». Además, el fallecimiento de alguno de los comuneros en la comunidad germánica no arrastra la transmisión a sus herederos de derecho alguno sobre la misma, produciéndose, por el contrario, o bien

No queremos ahondar en la controversia generada en la doctrina tanto sobre su naturaleza jurídica²⁴⁵, como sobre su titularidad. Ésta última, como mencionáramos, constantemente les ha sido disputada a los vecinos, quienes desde tiempo inmemorial los han venido aprovechando. Por ello, debemos resaltar que la comunidad de MVMC ni se constituye ni se extingue de forma voluntaria, sino que, por el contrario, es creada a partir de una serie de usos y costumbres; y, en los pocos supuestos en los que parece posible su desaparición, la intención del legislador ha sido la de prolongar, aunque sea de forma transitoria, su subsistencia jurídica²⁴⁶.

De forma anecdótica, Martín Mateo señala que los montes vecinales pertenecen al dominio de la Antropología social, o de la Arquitectura institucional, agregando que *tanto las momias como las reliquias prehistóricas valen dinero*²⁴⁷; y, efectivamente, el monte vecinal es el bien corporal sobre el que se constituye la comunidad y, al mismo tiempo, la co-propiedad, cuyo valor económico es preciso incrementar.

Estas *entidades*, pese a no tener personalidad jurídica, tienen la condición de sujetos pasivos en el TR-IS²⁴⁸, por lo que les son aplicables los siguientes beneficios:²⁴⁹

- El tipo de gravamen del 25 por 100.

un crecimiento de los derechos de los demás miembros, o bien la subrogación de otras personas en el lugar dejado vacante en la comunidad, pero todo ello bajo reglas diferentes a las sucesorias. R. BOCANEGRA SIERRA, Los montes... op. cit., págs. 158 y ss. Profundiza también en este planteamiento A. DÍAZ FUENTES, precisando que debe quedar muy claro el deslinde de conceptos, subrayando que en la comunidad germánica «hay pluralidad de sujetos no para considerar a cada uno titular de un derecho especial, que esto corresponde a la comunidad romana, sino en situación de propiedad colectiva, sin autonomía o independencia individual». Para él, la comunidad en mano común es «una pluralidad coaligada de personas». A. DÍAZ FUENTES, Montes vecinales en mano común, Bosh, Barcelona, 1999, pág. 87. Véase también F. LÓPEZ RAMÓN, Principios de Derecho Forestal, Aranzadi, Navarra, 2002.

²⁴⁵ Nos estaríamos refiriendo a la capacidad jurídica con la que la comunidad de MVMC pueda contraer derechos y obligaciones como expresión de la relación de los comuneros respecto de terceros.

²⁴⁶ R. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen tributario* ..., cit., pág. 123.

²⁴⁷ Véase el prólogo escrito por R. MARTÍN MATEO, del libro de RAÚL BOCANEGRA SIERRA Los montes... op. cit., pág. 11.

²⁴⁸ El artículo 7, apartado 1, epígrafe j) del TR-IS.

²⁴⁹ Artículo 123 del TR-IS.

- La dispensación de presentar la declaración del IS en períodos en que no obtengan ingresos sometidos al impuesto, ni incurran en gasto, ni realicen inversiones que les den derecho a reducir su base imponible.
- Una reducción de la base imponible en el importe de los beneficios del ejercicio que tengan como fin:
 - Realizar inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social del monte.
 - Realizar gastos para la conservación y mantenimiento del monte²⁵⁰.
 - Realizar una financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social.

Este beneficio deberá aplicarse en el mismo período impositivo o en los cuatro siguientes. Si se efectuara en dicho plazo, la Ley señala «que la parte de la cuota íntegra correspondiente a los beneficios no aplicados efectivamente a las inversiones y gastos descritos, junto con los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho plazo». Sin embargo, los beneficios podrán aplicarse en un plazo superior al señalado sólo si en el término legal se formula un plan especial de inversiones y gastos por la comunidad de MVMN, y sólo si es aceptado por la Administración Tributaria en los términos que se establezcan reglamentariamente²⁵¹.

Además, cada miembro de las comunidades titulares de MVMC, en su condición de comunero, declarará individualmente en el IRPF por las cantidades que le sean repartidas por la comunidad. La Ley del IRPF considera dichos ingresos como participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad²⁵².

²⁵⁰ En este sentido SIEIRO refiere que «desde una perspectiva material se requiere que el beneficio se concrete en inversiones que efectivamente se realicen con destino a la conservación, mejora, protección de acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, así como a la financiación de obras de infraestructuras y servicios públicos de interés general». M. SIEIRO CONSTENTE, “Las comunidades de montes vecinales en mano común. Su especialidad fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Abril-Junio, 2003, pág.457.

²⁵¹ Artículo 123, apartado 2, del TR-IS.

²⁵² El artículo 25, del IRPF, cita: «Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los dividendos, primas de asistencia a

5º. Las cooperativas fiscalmente protegidas

Sin intención de profundizar en el régimen jurídico general de las cooperativas, sí estudiaremos en particular el marco fiscal aplicable a las que podrían dedicarse a la explotación forestal. El TR-IS considera las cooperativas sujetos pasivos del impuesto e indica que «[...] tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas»²⁵³. Los beneficios fiscales que esta ley reconoce afectan tanto a los tributos estatales (incluyendo los cedidos a las CCAA) como a los locales²⁵⁴.

Ahora bien, antes de escudriñar en el régimen fiscal de las cooperativas conviene que precisemos su definición. Por un lado, la Ley 27/1999, Ley de Cooperativas, de 16 de julio, en adelante LCOP, señala que son el conjunto de personas que se asocian libremente en una sociedad con estructura y funcionamiento democrático, para la realización de actividades empresariales cuyo fin es satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales²⁵⁵.

Autores como González Garrigos, observan que «se constituyen no como unas asociaciones de fines altruistas y culturales, ni como unas sociedades civiles o mercantiles, sino como un tipo diferenciado capaz de satisfacer: a) necesidades materiales y

juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad. d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas, y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario».

²⁵³ La disposición final segunda del TR-IS.

²⁵⁴ Conviene señalar que en el TR-IS, en la exposición de motivos, se indican «por razones de sistemática y coherencia normativa, aquellas normas de carácter fiscal que, por su contenido especial desde un punto de vista subjetivo, objetivo o temporal, no procede refundir con la normativa de carácter y alcance generales. Éste es el caso de aquellas cuya refundición en este texto originaría una dispersión de la normativa en ellas contenida por afectar a diferentes ámbitos y a varios impuestos, como, por ejemplo, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas». Por tanto, la Ley 20/1990 no contiene todos los aspectos tributarios aplicables a las cooperativas, sino algunas particularidades.

²⁵⁵ El artículo 1.1 de la Ley de Cooperativas, Ley 27/1999, de 16 de julio, BOE del 17 de julio.

económicas concretas, y b) necesidades homogéneas»²⁵⁶. Otros autores, como Crespo Miegimolle, señalan que son «entidades societarias y empresariales típicas, privadas, autónomas y de interés público, que tienen su propia y especial naturaleza cooperativa y se rigen por su propia y especial legislación»²⁵⁷.

Tradicionalmente, las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por parte del legislador español, ya por sus características especiales como entes asociativos, ya por su función social propiamente dicha. Sea como fuere, lo cierto es que tienen reconocidos determinados beneficios fiscales²⁵⁸ que van en armonía con los principios constitucionales y el mandato de fomentarlas mediante una legislación adecuada²⁵⁹. El régimen fiscal de las cooperativas responde, según se apunta en su exposición de motivos, a una serie de principios como, por ejemplo, el de supletoriedad del régimen tributario general propio de las personas jurídicas²⁶⁰.

Se clasifican, según la LCOP, en cooperativas de primer y segundo grado²⁶¹. Las cooperativas de primer grado deberán estar constituidas por al menos tres socios; y ellas, a

²⁵⁶ E. GONZÁLEZ GARRIGOS, “Las sociedades cooperativas agrarias en España: Su contabilidad y fiscalidad”, en *Cuadernos de estudios empresariales*, N° 7, 1997, págs. 323 -355.

²⁵⁷ Cfr. M. CRESPO MIEGIMOLLE, *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 49. Además, SANZ JARQUE refiere que hay siete características esenciales en toda cooperativa, que son: «1) La sumisión de los socios o miembros a los principios y valores de la cooperativa. 2) La prevalencia del grupo humano sobre los demás elementos, como es el capital, que no participa en la titularidad representativa. 3) La participación activa de los socios que les obliga a participar personal y continuamente en la vida societaria y empresarial de la cooperativa. 4) La constante vinculación de los socios con los resultados y efectos de la acción empresarial de cada cooperativa. 5) La voluntariedad en la constitución y en la permanencia en la cooperativa. 6) Autogobierno y autonomía empresarial; y 7) Carácter privado, propiedad privada y libertad empresarial en las relaciones, en el patrimonio de las Cooperativas y en la gestión empresarial». Cfr. SANZ JARQUE citado en la obra de M. CRESPO MIEGIMOLLE, *Régimen...*, cit., págs.41 y ss.

²⁵⁸ Por ello, se entiende que en los supuestos no previstos expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.

²⁵⁹ El artículo 129, apartado 2, de la Constitución Española dice: «Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción».

²⁶⁰ La exposición de motivos de la Ley 20/1990, cita: «El régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios: 1º Fomento de las Sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características. 2º Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas. 3º Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa. 4º Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio, como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas. 5º Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas».

²⁶¹ Artículo 1, apartado 4, de la LCOP.

su vez, se clasifican en cooperativas de trabajo asociado, de consumidores y usuarios, de viviendas, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, de servicios, del mar, de transportistas, de seguros, sanitarias, y de enseñanza. Consideramos que las cooperativas agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra, están directamente relacionadas con la explotación forestal.

De las **cooperativas agrarias**²⁶², podemos resaltar que asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales²⁶³, cuya finalidad debe ser obtener un mejor aprovechamiento de las explotaciones, la «mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural», así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal, o que esté directamente relacionado con ellas²⁶⁴. Como puede observarse, la LCOP no da una definición de explotación agrícola, ganadera o forestal; por ello, como hemos venido mencionando, en tales casos debemos remitirnos a la Ley 19/1995, la cual resulta imprescindible para nuestro estudio.

Asimismo, estas cooperativas podrán desarrollar operaciones con terceros (no socios) hasta un límite máximo del 50 por ciento del total de las realizadas con los socios para cada tipo de actividad²⁶⁵.

²⁶² Sobre el nacimiento de las actuales cooperativas agrarias y algunas particularidades, véase E. GONZÁLEZ GARRIGOS, *Las sociedades cooperativas...*, cit., págs. 331 y ss.

²⁶³ Asimismo, con algunos límites de votos y demás particularidades establecidas en los estatutos, podrán formar parte de este tipo de cooperativas, en calidad de socios, las sociedades agrarias de transformación y las comunidades de bienes, entre otras.

²⁶⁴ Además, la norma indica en el apartado 2, artículo 93, de la LCOP, que, para el cumplimiento de su objeto, las cooperativas agrarias podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades: «a) Adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento, para la cooperativa o para las explotaciones de sus socios, animales, piensos, abonos, plantas, semillas, insecticidas, materiales, instrumentos, maquinaria, instalaciones y cualesquiera otros elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario. b) Conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados. c) Adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como la construcción y explotación de las obras e instalaciones necesarias a estos fines. d) Cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios; entre otras, la prestación de servicios por la cooperativa y con su propio personal que consista en la realización de labores agrarias u otras análogas en la mencionadas explotaciones y a favor de los socios de la misma. e) Realizar actividades de consumo y servicios para sus socios y demás miembros de su entorno social y fomentar aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y el medio rural».

²⁶⁵ El artículo 93, apartado 1, de la Ley 27/1999, dice: «son cooperativas agrarias las que asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa, y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal, o esté directamente relacionado con ellas». Además, podrán ser

Sobre las **cooperativas de explotación comunitaria de tierras**, la norma indica que «asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la cooperativa y que prestan o no su trabajo en la misma». Por lo tanto, tendrán simultáneamente, o no, la condición de socios cedentes del goce de bienes a la cooperativa, y la de socios trabajadores, según el caso²⁶⁶. Y, al igual que las cooperativas agrarias, podrán desarrollar operaciones con terceros no socios hasta un límite máximo del 50 por ciento del total de las realizadas con los socios para cada tipo de actividad desarrollado por aquellas.

Las cooperativas de segundo y ulterior grado deberán estar constituidas por al menos dos cooperativas de primer grado, y tienen como objeto *promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos*²⁶⁷. Además, pueden integrarlas en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas, siempre y cuando no excedan del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios; igualmente, cuando se trate de sociedades conjuntas de estructura paritaria, ningún socio de éstas podrá tener más del 30 por ciento del capital social de la nueva cooperativa.

Después de esta breve introducción, pasamos a ver cuáles son los beneficios tributarios contemplados en la LRFC. Su artículo segundo clasifica las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas en dos grupos: las protegidas y las especialmente protegidas. Aunque, en *stricto sensu*, de la lectura de toda la norma, se infiere que los beneficios aplicables son para tres tipos de entidades; a saber: para las cooperativas protegidas, para las especialmente protegidas y para aquellas cooperativas de segundo grado que asocien tanto a cooperativas protegidas como especialmente protegidas.

- Las Cooperativas protegidas

socios de estas cooperativas «las sociedades agrarias de transformación, las comunidades de regantes, las comunidades de aguas, las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles que tengan el mismo objeto social o actividad complementaria y se encuentren comprendidos en el primer párrafo de este artículo. En estos casos, los Estatutos podrán regular un límite de votos que ostenten los socios mencionados en relación al conjunto de votos sociales de la cooperativa». Véase también el apartado 4 del artículo 93 de la Ley 27/1999.

²⁶⁶ Artículo 94, apartado 1, de la LCOP.

²⁶⁷ Artículo 77 de la LCOP.

A los efectos de esta ley, se considera que una cooperativa tiene el atributo de protegida, cuando dicha entidad, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajuste a los principios y disposiciones de la LCOP, o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, y no incurra en ninguna de las causas de pérdida de la condición de fiscalmente protegida²⁶⁸.

²⁶⁸ La norma enumera, con carácter exhaustivo, las causas que determinan la pérdida la condición de protegida, y son: «Artículo 13. Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación: 1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas. 2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación. 3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley. 4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social. 5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea general. 6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios. 7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea general. 8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados. 9. Participación de la cooperativa en cuantía superior al 10 por 100 en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades. 10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas. 11. Al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación. 12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses. 13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses. 14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada. 15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada. 16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales». Con todo, en el artículo 14 de la norma se admite que, por circunstancias excepcionales, ante la presencia de alguna de las causas de pérdida de la protección que no fueren imputables a la cooperativa (sólo en los casos en que se realicen operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado), se conserve este beneficio, previo trámite administrativo.

Los beneficios fiscales previstos en esta Ley se aplicarán tanto a las cooperativas protegidas como a las especialmente protegidas, según sea el caso, no siendo necesaria la previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute²⁶⁹. Además, a discreción, la Administración podrá practicar las inspecciones necesarias con el fin de comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para el disfrute de los beneficios tributarios. Es decir, le corresponde a la entidad estimar si cumple con los requisitos necesarios para acogerse a los incentivos correspondientes²⁷⁰.

Los beneficios fiscales a favor de las cooperativas protegidas comprenden:

- La aplicación del tipo de gravamen del 20 por ciento a la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos²⁷¹. No obstante, se aplicará el tipo de gravamen general contemplado en TR-IS a la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos²⁷².
- Libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizables, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas²⁷³. Sobre la cantidad a deducir procedente de la libertad de amortización, dice la norma «la cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada

²⁶⁹ Véase el artículo 37 de la Ley 20/1990.

²⁷⁰ P. J. MARÍN FERNÁNDEZ – F. MARTÍN SALCINES – J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 43.

²⁷¹ Véase el artículo 17 de la Ley 20/1990, el cual dice: «en la determinación de los rendimientos cooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza: 1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios. 2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios. 3. Las subvenciones corrientes. 4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables. 5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas. 6. Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada». Es decir, los resultados cooperativos son los rendimientos netos obtenidos por la cooperativa por su actividad cooperativizada.

²⁷² Véase el artículo 21 de la Ley 20/1990, que dice: «Para la determinación de los rendimientos extracooperativos, se considerarán como ingresos de esta naturaleza: 1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios. 2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa. 3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa. Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas».

²⁷³ El Registro de cooperativas y sociedades anónimas laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas.

ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio²⁷⁴ y participaciones del personal asalariado»²⁷⁵. Martín – Martín - Rodríguez han explicado que este beneficio nace de la gran necesidad que tiene la cooperativa para obtener autofinanciación en comparación con otras entidades²⁷⁶.

Entonces, el caso de una cooperativa considerada como protegida que incurra en alguna causa de pérdida de su calificativo de “protegida”, conllevará también la pérdida de los beneficios fiscales. No olvidemos que para tener la consideración de “cooperativa protegida”, no basta con haberse constituido en una cooperativa agraria u otras; sino que es necesario que reúna, además, la condición de cooperativa protegida en los términos expuestos en la Ley 20/1990²⁷⁷.

²⁷⁴ El artículo 55 de la LCOP, indica, por un lado, que el fondo de reserva obligatorio destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, es irrepartible entre los socios; y, por otro, que al fondo de reserva obligatorio se destinarán (entre otros) los porcentajes de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General, etc.

²⁷⁵ Apartado 3, artículo 33, de la Ley 20/1990.

²⁷⁶ Cfr. J. MARTÍN FERNÁNDEZ – F. MARTÍN SALCINES – J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 110.

²⁷⁷ Así, por ejemplo, cuando la cooperativa incumple el requisito de no realizar operaciones con terceros no socios superiores al 50 por ciento (art. 13, punto 10 de la LRFC), el TSJCL en la Sentencia 220/2006, ha señalado lo siguiente: «una cooperativa dedicada a actividades agrícolas incumple el requisito de que todos sus socios sean titulares de explotaciones agrícolas, pues no compra ni vende sus productos a sus socios. Es insuficiente que la cooperativa surgiese de la transformación de una SAT. Además, la cooperativa incumple el requisito de no realizar operaciones con terceros no socios superiores al 50 por ciento. No es aplicable, en consecuencia, el tipo del 20 por ciento para las cooperativas protegidas. Tampoco es aplicable el tipo de las empresas de reducida dimensión. Por último, se incumple el requisito de dotación a los Fondos de Reserva Obligatoria y de Educación». Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Burgos), Sala de lo Contencioso-Administrativo, en la Sentencia 220/2006, de 2 de mayo de 2006. (Ref-Cef. NFJ029571). En la misma línea ha resuelto el Tribunal en la Sentencia 393/2006, de fecha 15 de septiembre de 2006. (Ref-Cef. NFJ025945). Sin embargo, el apartado 10 del artículo 13, de la Ley 20/1990, no se refiere a las compras en general, sino en concreto a «La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios», en este sentido, la Sala del TSJE, en la Sentencia 512/2007, de 24 de mayo de 2007, señaló: «la cooperativa agraria a la que la Inspección excluye de la condición de fiscalmente protegida por incumplir el requisito del art. 13.10 de la Ley 20/1990 por realizar las ventas a terceros no socios en más de un 50 por ciento del total. Sin embargo, tal criterio no es admisible. El requisito no se refiere a las ventas, sino a las operaciones cooperativizadas, las que son propias de su rama objeto de actividad. Si es de compra, tiene que comprar más del 50 por ciento a socios y si es de transformación, lo mismo respecto de la transformación»; además, agrega «Si en la interpretación de los artículos 9 y 13 de la Ley 20/1990 se incluyesen todas las operaciones se conduciría al absurdo, ya que solamente las cooperativa inviables económicamente serían fiscalmente protegidas, aquellas que vendieran los productos cooperativizados a terceros a inferior precio del pagado a sus socios cooperativistas. Una interpretación no puede ir en contra de la esencia de una institución [...] Una cooperativa tiene un objeto social, y lo que quiere la ley es que ese objeto se realice, al menos en un 50% con socios para permitir una especial cualificación, no con no socios lo que determine una actividad más ordinaria o comercial, propia de cualquier una sociedad mercantil. Es decir,

- Las Cooperativas especialmente protegidas

A los efectos de esta ley, se considerarán especialmente protegidas las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- *Cooperativas agrarias.* (cursiva nuestra)
- *Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.* (cursiva nuestra)
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

En realidad, estas cooperativas presentan un doble nivel de protección, de tal forma que las cooperativas clasificadas como de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar, y de consumidores y usuarios, por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios, o por el mayor acercamiento al principio cooperativista, disfrutan de unos beneficios adicionales a los que goza una cooperativa protegida. Como dijimos en la introducción, consideramos que las cooperativas agrarias, y también las de explotación comunitaria de la tierra, son las que están directamente relacionadas con la explotación forestal, por lo que nos centraremos en su análisis.

Para que una cooperativa agraria adquiera la calidad de especialmente protegida, deberá cumplir previamente con los siguientes requisitos:

- Sus socios serán personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, **forestales**, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico en el que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa. También podrán ser socios otras cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra protegidas, sociedades agrarias de transformación de las contempladas en la ley, entes públicos, sociedades en que participen mayoritariamente entes públicos, y comunidades de bienes y

que si una cooperativa comercializa los productos, más del 50% de los que verifica tienen que ser de socios, en compra o venta, según su objeto social; si es de transformación lo mismo pero respecto de la transformación, para no perder la condición de fiscalmente protegida [...]». Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 512/2007, de 24 de mayo de 2007. (Ref-Cef. NFJ028472).

derechos que reúnan las condiciones del párrafo anterior, integradas, exclusivamente, por personas físicas.

- En la realización de sus actividades agrarias deben respetarse los siguientes límites:
 - No serán cedidos a terceros no socios las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por medio de cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios.
 - No se conservarán, tipificarán, manipularán, transformarán, transportarán, distribuirán o comercializarán productos procedentes de otras explotaciones similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40 por 100 del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos.
- Las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado uno, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no excederán de 95.000 euros, modificándose este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No se incumplirá este requisito cuando un número de socios que no sobrepase el 30 por ciento del total de los integrados en la cooperativa supere el valor antes indicado.
- Además, por excepción, se admitirá la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30 por ciento de las del resto de socios.

Igualmente, para que una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra, se considere especialmente protegida deberá cumplir previamente con los siguientes requisitos:

- Sus socios serán personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa²⁷⁸, independientemente de que presten o no su trabajo en la misma; no obstante, podrán ser socios otras personas físicas que presten su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios, y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título.
- Los trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no excederán del 20 por 100 del total de socios trabajadores. No obstante, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado. Podrán emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.
- No se conservarán, tipificarán, manipularán, transformarán, transportarán, distribuirán, ni comercializarán productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa.
- El importe total de las bases imponibles del IBI correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no excederá de 6.500.000 pesetas²⁷⁹.
- Finalmente, ningún socio deberá ceder a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente entes públicos.

²⁷⁸ Resulta polémico señalar cuáles son los bienes cuyo aprovechamiento puede cederse a la cooperativa. Este tema ha sido abordado por J. MARTÍN. F. – F. MARTÍN. S. – J. RODRIGUEZ. M., *Cuestiones tributarias...*, cit., págs. 74 y ss.

²⁷⁹ Dicho monto no ha sido actualizado en euros.

Los beneficios fiscales aplicados a las cooperativas especialmente protegidas comprenden todos los beneficios de que gozan las cooperativas protegidas, más una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra²⁸⁰.

En el caso de que una sociedad cooperativa especialmente protegida incurra en pérdida de su condición, la Ley establece:

«2. [...] las normas contenidas en el Capítulo Cuarto del Título III de esta Ley serán de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, aun en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

En este último supuesto, las cooperativas tributarán siempre al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de sus resultados»²⁸¹.

La Jurisprudencia ha sido muy clara al aplicar este artículo. Entre otras, podemos citar la Sentencia 565/2005 del TSJCL que señala «La cooperativa agraria no es especialmente protegida porque los socios no son titulares de explotación agraria, pues no vende o compra a los socios sus productos. No es cooperativa fiscalmente protegida porque la totalidad de sus operaciones las realiza con terceros no socios. Por tanto, no procede la aplicación del tipo del 20 por ciento ni la bonificación del 50 por ciento de la cuota. Se aplica el tipo del 35 por ciento y no el 30 por ciento, ya que la pérdida de la condición de fiscalmente protegida conlleva la aplicación del tipo general [...]»²⁸². También, la Sentencia 131/2006, del TSJCL ha señalado que una cooperativa agraria «[...] no acredita que todos los socios ejerzan la actividad agrícola, pues no compra ni vende sus productos a esas personas, sino a terceros no socios, por lo que no se pueden aplicar los beneficios de las cooperativas especialmente protegidas. Tampoco tiene la consideración de cooperativa protegida, pues incumple el requisito de que no realiza operaciones con terceros en un porcentaje superior al 50 por ciento. Asimismo incumple el requisito de

²⁸⁰ La Ley 20/1990 define la cuota íntegra, en su artículo 23, como: «La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrá la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva». Sin embargo, la Ley describe un procedimiento que sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el TR-IS, pero que no será aplicable a las cooperativas. En realidad, si la cuantía a la que hace referencia el artículo 23 resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

²⁸¹ Artículo 6, apartado 2, de la Ley 20/1990.

²⁸² Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Burgos), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 565/2005, de 12 de diciembre de 2005. (Ref - Cef. NFJ021787).

dotación al Fondo de Educación. No puede aplicar el tipo del 30 por ciento previsto para las empresas de reducida dimensión, pues las cooperativas que incumplen los requisitos para considerarse protegidas tributan al tipo general del 35 por ciento [...]»²⁸³.

- Cooperativas de segundo y ulterior grado

La Ley distingue dentro de las cooperativas de segundo²⁸⁴ y ulterior grado tres supuestos que disfrutarán de los mismos beneficios²⁸⁵ que las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. Así, tenemos que:

- Las cooperativas de segundo y ulterior que no incurren en ninguna de las circunstancias de pérdida de la condición de cooperativas fiscalmente protegidas²⁸⁶, gozará entonces de todos los beneficios fiscales previstos para una cooperativa protegida.
- Si una cooperativa de este tipo está integrada por cooperativas especialmente protegidas, y no incurren en ninguna de las circunstancias de pérdida de la condición de cooperativas fiscalmente protegidas, gozará igualmente de todos los beneficios de que disfrutaran ellas.
- Si una cooperativa de este tipo está integrada tanto por cooperativas protegidas, como por cooperativas especialmente protegidas, gozará de los beneficios fiscales regulados a favor de las protegidas, y, además, de la bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra para los resultados procedentes de las operaciones realizadas exclusivamente con las cooperativas especialmente protegidas²⁸⁷.

²⁸³ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Burgos), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 131/2006, de 10 de marzo de 2006. (Ref - Cef. NFJ023234).

²⁸⁴ Las cooperativas de segundo grado se regirán por la regulación de carácter general establecida en la Ley de Cooperativas, en todo aquello que resulte de aplicación y que no fuere contemplado en el artículo 77 de la Ley en mención.

²⁸⁵ Apartados 1 y 2, del artículo 35 de la Ley 20/1990.

²⁸⁶ Artículo 13 de la Ley 20/1990.

²⁸⁷ El artículo 35, apartado 3, de la Ley 20/1990, dice: «Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33, disfrutarán de la bonificación contemplada en el apartado segundo del artículo 34, que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas».

6°. Las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT)

El Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación las define como «*sociedades civiles cuya finalidad económico-social es la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, la promoción y desarrollo agrarios, y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad*»²⁸⁸. Es decir, son sociedades civiles, con personería jurídica y plena capacidad para obrar²⁸⁹, que incorporan en sus estatutos algunos o muchos de los principios cooperativos²⁹⁰.

Además, las SAT tienen la posibilidad de transformarse en sociedades cooperativas agrarias, de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado, sin que esto cambie la personalidad jurídica de la sociedad y siempre y cuando la Junta general lo apruebe. Desde un punto de vista fiscal, es la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, la que actualmente regula su régimen tributario.

²⁸⁸ Véase el artículo 1 del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación. Las SAT tienen su antecedente inmediato en los Grupos sindicales de colonización (GSC) que constituía una forma jurídica asociativa agraria de productores que se creó para llevar a cabo una amplia variedad de fines, tales como, la explotación comunitaria de los fundos, la gestión en común de determinados servicios agroindustriales, ganaderos o forestales, etc. LUQUE MATEO nos refiere que estas cooperativas tuvieron un gran auge debido a la flexibilidad para regular su actividad y a la posibilidad de gozar de personalidad jurídica e iguales ventajas fiscales que las cooperativas pero con menores trámites para su constitución y funcionamiento. Además, el autor resalta el valor positivo de estos grupos al fomentar el asociacionismo en el medio rural. Un estudio sobre las peculiaridades de esta entidad lo realiza. M. A LUQUE MATEO, *Régimen fiscal de la sociedad agraria de transformación*, Instituto de Estudios Almerienses, Almería, 1999.

²⁸⁹ Desde el momento de su inscripción en el Registro correspondiente.

²⁹⁰ Las SAT, al igual que las cooperativas, han sido las entidades que más se han extendido en España. Las diferencias entre una SAT y una cooperativa son varias. Por ejemplo: el número de socios (tres frente a los cinco exigidos para una cooperativa de primer grado); el principio típico de puertas abiertas en una cooperativa no puede aplicarse en las otras; en las SAT no son obligatorios los fondos de reserva y de educación y promoción; tampoco les es aplicable el principio de retorno. Cfr. M. CRESPO MIEGIMOLLE, *Régimen fiscal...*, cit., págs. 44 y ss. Véase también en la misma línea J. MARTÍN FERNÁNDEZ – F. MARTÍN SALCINES – J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, Madrid, 2006, págs. 198 y ss.

La Ley 19/1995²⁹¹ reconoce como titular de una explotación a la persona física o jurídica que ejerce la actividad agraria con criterios empresariales, y asumiendo los riesgos y responsabilidades que puedan derivarse de la gestión de la explotación²⁹². Cuando las explotaciones agrarias familiares y las explotaciones agrarias asociativas cumplan, según sea el caso, con los requisitos establecidos en la norma, podrán tener la consideración de explotaciones prioritarias²⁹³, y, por tanto, obtendrán los beneficios, ayudas y cualesquiera otras medidas de fomento previstas en esta Ley.

Para que una explotación asociativa tenga la consideración de prioritaria es necesario que ocupe al menos una unidad de trabajo agrario,²⁹⁴ y que la renta unitaria de trabajo no sea ni inferior al 35 por ciento²⁹⁵ de la renta de referencia, ni superior al 120 por ciento de la misma. Sin embargo, cuando tenga la consideración de prioritaria, deberá adoptar alguna de las formas jurídicas señaladas en la norma, entre las que se contemplan las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación²⁹⁶.

Entonces, una SAT tendrá la consideración de explotación asociativa prioritaria si ha cumplido previamente todos los requisitos necesarios y figura en el catálogo²⁹⁷, o posee

²⁹¹ Entre los objetivos de la ley 19/1995, Ley de modernización de las explotaciones agrarias, se encuentran los siguientes: uno, estimular la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes para garantizar su viabilidad, y que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares; dos, el fomentar el asociacionismo agrario como medio para la formación, o para el apoyo, de explotaciones agrarias con dimensión suficiente para su viabilidad y estabilidad; y tres, definir las explotaciones agrarias que se considerarán prioritarias, así como señalar los beneficios que les corresponderían. Exposición de motivos de la Ley 19/1995 de modernización de las explotaciones agrarias

²⁹² El artículo 2, apartado 4, de la Ley 19/1995, indica: «Titular de la explotación: la persona física o jurídica que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que puedan derivarse de la gestión de la explotación».

²⁹³ La Ley 19/1995, en su artículo 2, apartado 2, define la explotación agraria como «el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica».

²⁹⁴ El artículo 2, apartado 10, de la Ley 19/1995 define la unidad de trabajo agrario como «el trabajo efectuado por una persona dedicada a tiempo completo durante un año a la actividad agraria».

²⁹⁵ El artículo 2, apartado 11, de la Ley 19/1995 define la renta unitaria como «el rendimiento económico generado en la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados».

²⁹⁶ Artículo 6 de la Ley 19/1995.

²⁹⁷ El catálogo que menciona la ley es el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias, que pertenece al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, que es de carácter público, y en él constarán «las explotaciones de esa naturaleza sobre las que se haya recibido la correspondiente comunicación de las Comunidades Autónomas». Artículo 16 de la Ley 19/1995.

la certificación de la Comunidad Autónoma que acredite su carácter de prioritaria; consecuentemente, podrá favorecerse de los beneficios fiscales que se contemplan en la Ley de modernización agraria que acabamos de exponer.

En el impuesto sobre sociedades²⁹⁸, con respecto a los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones prioritarias, se dice que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, podrán ser éstos amortizados libremente si hubiesen sido adquiridos durante los cinco primeros años del reconocimiento de la explotación prioritaria como tal²⁹⁹. En ese contexto, afirma de Luque Mateo que «cuando la SAT tenga la consideración de explotaciones asociativas prioritarias, podrá disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995 [...]»³⁰⁰. Es evidente la postura del legislador para favorecer a las explotaciones prioritarias, así lo corroboran los beneficios que se enumeran en la Ley 19/1995. Dichos beneficios no son precisamente a favor de las SAT, dado que en la Ley del IS las SAT no tienen el mismo trato que una cooperativa (ya que estas tienen un gravamen más favorable) sino que esta sólo podrá acogerse cuando cumpla con los requisitos establecidos.

Sintetizando: cuando una SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria, disfrutará de algunos beneficios fiscales, como, por ejemplo, la libertad de amortización por los elementos del inmovilizado material e inmaterial adquiridos durante los cinco primeros años desde la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

298 El artículo 11, apartado 2, epígrafe e), del Texto refundido del TR-IS dice: «2. Podrán amortizarse libremente: e) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria». En términos contables sólo deberá registrarse la amortización que se derive de la depreciación efectiva de los activos. Cfr. J. ARGENTE ÁLVAREZ, *Manual del impuesto sobre sociedades*, CISS Wolters Kluwer España, Valencia, 2011, pág. 112.

299 En lo que respecta a la estimación de rentas, el TR-IS nos señala que el régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación; por lo tanto, las SAT tributarán por el IS. Sobre esta cuestión LUQUE MATEO señala: «entendemos que la tributación de la SAT en este impuesto no tiene ninguna otra especialidad, sujetándose al régimen general como cualquier otra sociedad [...]», y añade: «la SAT que tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria goza de libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial adquiridos durante los cinco primeros años a contar desde su reconocimiento como tal ...», M. A. LUQUE MATEO, *Régimen fiscal ...*, cit., págs. 70 y ss.

300 Cfr. M. A. LUQUE MATEO, *Régimen fiscal ...*, cit, pág. 69.

Para finalizar, como hemos expuesto el impuesto sobre sociedades es el impuesto que en ambos países mayores beneficios presenta a favor de la actividad forestal. Sin embargo, aún no nos atrevemos a cuestionar si los mismos son acertados o van en contra del principio de justicia tributaria.

C. Impuesto sobre el Patrimonio

El impuesto sobre el patrimonio de las personas naturales es un impuesto que no todos los países han incorporado en su sistema impositivo. En España sí se ha hecho, pero no en el Perú. La imposición que grava en Perú el patrimonio de una persona natural se realiza a través de la imposición municipal y, en concreto, en dos impuestos: el impuesto predial y el automotriz. En otras palabras, que la imposición va dirigida a la propiedad de determinados bienes y no al patrimonio personal.

Autores como Valle Billinghamurst han considerado que existe una necesidad de crear un impuesto sobre el patrimonio de las personas naturales *que permita conjuntamente con el impuesto a la renta, medir la capacidad contributiva*. Para él, el mecanismo más eficaz para la comprobación de incrementos patrimoniales sería el impuesto al patrimonio neto personal que considere el conjunto de bienes y obligaciones a cargo de las personas naturales. Con un impuesto así, opina este autor, se podrían verificar con mayor certidumbre los incrementos patrimoniales, aunque matiza que, *por razones excepcionales y con objeto de otorgar incentivos hacia determinadas actividades, pueden excluirse determinados bienes de la base del tributo*³⁰¹.

Otros autores como Nichtawitz Deutsch, señalan que «no es justo gravar a los más ricos exclusivamente sobre sus rentas, con lo cual escapan a la tributación las personas naturales que mantienen su fortuna en bienes que no producen renta, tales como casa propia, predios ociosos, cuentas bancarias, joyas, obras de arte, etc, o en inversiones de mínimo riesgo y bajo rendimiento», para el autor es muy claro, si se pretende lograr una

³⁰¹ A. VALLE BILLINGHURST, “Reflexiones sobre el impuesto sobre el patrimonio neto personal y su regulación en el Perú”, I Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - El Impuesto al Patrimonio Neto Personal, ponencia individual, sub-tema II, en: *Revista del IPDT*, Instituto peruano de derecho tributario, N° 17, Noviembre-1989, pág. 259-275.

auténtica progresividad, en la distribución de la carga, debe gravarse el patrimonio neto de las personas naturales»³⁰².

1. Generalidades del impuesto

El impuesto sobre el patrimonio, en adelante IP, está regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, BOE del 7 de junio³⁰³. Aunque algunos de sus aspectos puntuales sí han sido sometidos a una cierta reglamentación, este impuesto carece de un reglamento que lo desarrolle íntegramente³⁰⁴.

En un principio, este impuesto fue diseñado para efectuar una función de carácter censal y de control del IRPF, y del ISyD. Posteriormente, por diversas circunstancias indicadas en la exposición de motivos, fue perdiendo su capacidad para alcanzar los objetivos antes descritos, hasta que con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se suprime el gravamen derivado del mismo mediante una fórmula efectiva e inmediata que sería aplicable tanto para la obligación real, como para la obligación personal de contribuir³⁰⁵. Sin embargo, no mucho tiempo después, este criterio se modificó. El motivo fue que buscando asegurar la estabilidad de la economía y favorecer la recuperación y el empleo,

³⁰²Para el autor el fin del impuesto al patrimonio neto personal sería perfeccionar la tributación progresiva de las personas naturales T. NICHTAWITZ DEUTSCH, Impuesto al patrimonio neto de los no domiciliados, Comunicación técnica, sub tema III, en: *Revista del IPDT*, Instituto peruano de derecho tributario, N° 17, Noviembre-1989, pág. 365-375.

³⁰³ Entre las características del IP, podemos distinguir que es personal, porque grava el patrimonio neto de las personas físicas; que es directo, porque somete a gravamen un índice directo de capacidad económica; que es objetivo, porque en la cuantificación de la deuda no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo (es necesario traer a colación un matiz muy importante, y es que algunas CCAA que se han atribuido competencias normativas en el marco de este impuesto, optaron por aplicarle cierto carácter subjetivo en atención al grado de discapacidad del contribuyente, con lo cual se desvirtúa el pretendido carácter objetivo del impuesto); que es también progresivo, pues su cuota tributaria varía en relación a la escala aplicada para la obtención de la base liquidable; y que es, por último, también periódico, al tratarse de una obligación que surge cada año. Cfr. C. GARCÍA NOVOA, “El impuesto sobre el patrimonio ¿por qué debe suprimirse?”, en *Bolsa*, Diciembre, 2007, pág. 54; F. ESCRIBANO, “Capítulo VIII: El impuesto sobre el patrimonio”, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso de derecho tributario*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 523; y, P. PÉREZ GARCÍA, “Capítulo V: Impuesto sobre el patrimonio”, en la obra colectiva dirigida por AAVV, *Sistema Fiscal Español: impuestos estatales, autonómicos y locales*, 3ª ed., Iustel, Madrid, 2011, pág. 199.

³⁰⁴ Existen algunas normas que desarrollan reglamentariamente algunas de las exenciones correspondientes al IP. Una de ellas es el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales, así como de las participaciones de entidades, para la aplicación de estas exenciones (BOE del 6 de noviembre).

³⁰⁵ La fórmula que acertadamente establece el legislador no contiene ninguna modificación a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, puesto que cualquier modificación de esta ley debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las CCAA.

los legisladores optaron por retomar el gravamen de este impuesto con el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio. Ahora bien, esto es con carácter temporal, de tal manera que, reforzando el principio de equidad, se gravará la «capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa»³⁰⁶; dicho de otra manera: quienes más tienen contribuirán en mayor medida a la salida de la actual crisis económica³⁰⁷.

Así que el restablecimiento del IP tiene sólo carácter temporal por contemplarse única y exclusivamente, en principio, para los períodos impositivos de los años 2011 y 2012, cuyas respectivas declaraciones deberán presentarse en los años 2012 y 2013. Sin embargo, el texto señala que desde el 1 de enero de 2013 se introduce una modificación al artículo 33 que “reanuda” la bonificación del 100 por cien sobre la cuota íntegra del impuesto; es decir, que retornaríamos a la situación jurídica anterior, la estipulada por la Ley 4/2008. No obstante todo lo señalado, en estos momentos no podríamos aseverar que no será introducida una nueva modificación considerando la gravedad de la actual coyuntura económica.

El hecho imponible de este impuesto está constituido por el patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en el período del devengo³⁰⁸. La norma define al patrimonio neto como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del sujeto pasivo, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, y deduciendo también las deudas y obligaciones personales de las que deba responder; es decir, se trata de calcular la diferencia entre el activo y el pasivo del patrimonio del contribuyente³⁰⁹. La fecha del devengo es el 31 de diciembre de cada año, y, como ha quedado implícito, los

306 Véase la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 13/2011.

307 Así dice el artículo 37 del mismo: «Artículo 37: Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.»

308 En ese momento, la ley aplica una presunción *juris tantum*, al considerar que forman parte de su patrimonio neto los bienes y derechos que le hubieran pertenecido en el período anterior del devengo (aunque admite prueba en contrario). Sin embargo, lo realmente importante es el patrimonio que se ostente el día en que se deba liquidar el impuesto. Véase el artículo 3 de la Ley 19/1991.

309 No obstante, no serán deducibles para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a bienes exentos. Por otra parte, ante un supuesto de obligación real de contribuir, se deducirán en estos casos sólo las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español, o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes. Véase el inciso 4 del artículo 9 de la Ley del IP.

derechos carentes de contenido económico están excluidos del hecho imponible del impuesto.

El sujeto pasivo de este impuesto se encuadra dentro de los criterios de residencia que ostente el contribuyente; es decir, donde resida habitualmente. Así, a los residentes en España, les corresponde la obligación personal de contribuir³¹⁰; y a los no residentes en España, la obligación real de igualmente hacerlo³¹¹. Sin embargo, la ley establece que en cuanto a la determinación de la residencia del contribuyente, debemos remitirnos al epígrafe correspondiente de la ley del IRPF.

Para obtener la cuota íntegra, a la base liquidable se la gravará con el tipo de escala que haya sido aprobada por la comunidad autónoma correspondiente. Además, tanto en el caso de estar ante una obligación real de contribuir, como ante una obligación personal de hacerlo, se aplicará la tarifa estatal establecida por la ley del IP si la CCAA no hubiere aprobado la respectiva escala³¹².

Además, de este impuesto se ha afirmado que, en la práctica, no sólo por las importantes exenciones que contempla, sino por tener tipos reducidos de tarifa, no generaba grandes ingresos. A nuestro criterio, debemos prescindir de realizar un estudio exhaustivo sobre la naturaleza jurídica del impuesto, pero sí realizar una reflexión crítica sobre los beneficios fiscales que contempla a favor de la actividad forestal³¹³.

2. Beneficios Fiscales

310 En este supuesto, el sujeto pasivo deberá tener su residencia en el territorio español y la totalidad de sus bienes estará sujeta a este impuesto, independientemente de donde se encuentren ubicados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Véase el inciso a) del artículo 5 de la Ley del IP.

311 En este supuesto, se tratará de los sujetos pasivos que fueran titulares de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercerse o hubieran de cumplirse, en territorio español (inciso b) del artículo 5 de la Ley del IP). Además, los sujetos pasivos no residentes tienen la obligación de nombrar a un representante que deberá tener su residencia en España para que les represente ante la AT a efectos de pago del impuesto; en caso contrario, el incumplimiento de la obligación acarrearía una infracción tributaria grave y una sanción pecuniaria fija de 1.000 euros (redacción dada al artículo 6, por el Real Decreto-Ley 13/2011, para los períodos impositivos de 2011 y 2012).

³¹² El término *escala* deberá entenderse en la línea de una tarifa progresiva como la existente en otros impuestos

³¹³ F. A. VEGA BORREGO, *Impuesto sobre el patrimonio*, Tirant lo blanch, Valencia, 2007, págs. 18 y ss.

Entre los beneficios fiscales que contempla la ley del IP, tenemos, por un lado, la bonificación general aplicable sobre la cuota íntegra; y, por otro, una relación de bienes exentos de este impuesto, entre los cuales consideramos un supuesto aplicable a los obligados tributarios dedicados a la actividad forestal.

a) Bonificación

Con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se introdujo una bonificación del 100 por 100 sobre la cuota íntegra del IP a partir del ejercicio del año 2008. Con motivo de ello, algunos autores, incorrectamente, hablaron de “la supresión del IP”, cuando en realidad este impuesto no había sido suprimido, sino que había quedado tan sólo “vacío de contenido”. Y es que, al introducir dicha bonificación, era imposible el devengo del impuesto por ser su cuota tributaria 0. Así, tenemos que el artículo 33, señalaba lo siguiente:

«Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por cien a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir»³¹⁴.

Resulta bastante llamativo que, al aplicarse la bonificación, y, por lo tanto, no existiendo ya la obligación para declarar, ni teniendo tampoco apenas interés la cuantificación de la deuda tributaria, el impuesto continuara vigente. Sobre este asunto, mucho se ha escrito. Algunos autores argumentan una doble razón para que se haya evitado la derogación de esta norma. La primera implicaría *que el Estado ya no gravase el hecho imponible consistente en la titularidad de un patrimonio por una persona física, y, consiguientemente, cualquier Comunidad Autónoma podría establecer un gravamen patrimonial configurado en la forma que estimara pertinente. [...] todos los elementos esenciales del tributo (con la norma aprobada, de facto el tributo no existe, pero de iure el hecho imponible continúa gravado por el Estado)*³¹⁵. Y la segunda, que la derogación íntegra de dicha ley habría exigido una revisión en profundidad de las demás leyes impositivas –aún por realizarse–, debido a *las remisiones que en las normas reguladoras de los otros impuestos se contienen a la Ley 19/1991*.

³¹⁴ Artículo perteneciente a la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

³¹⁵ A. GARCÍA MORENO, “Capítulo VII: Impuesto sobre el patrimonio”, en la obra colectiva dirigida por J. M. QUERALT - J. M. TEJERIZO LÓPEZ - A. CAYÓN GALIARDO, *Manual de derecho tributario*, 7ª ed., Thomson Reuters, España, 2010, pág. 402.

Partiendo de estos argumentos, y teniendo en cuenta también la actual modificación de la ley del IP, podemos interpretar que el legislador no suprimió este impuesto por considerar que en algún momento podrían las circunstancias conllevar el restablecimiento efectivo del mismo, tal como aconteció con la promulgación del Real Decreto-Ley 13/2011.

Además, antes de la entrada en vigor de la bonificación a la que hemos hecho referencia, el inconveniente que tenían los propietarios de terrenos forestales a la hora de liquidar este impuesto, lo pone de manifiesto Múzquiz Vicente-Arche al señalar que «de la lectura del citado artículo 1, fácilmente se puede deducir que la mera tenencia de un terreno forestal con sus correspondientes bosques, o de superficies arboladas, sin la obtención de ingresos a veces durante décadas, implicaba la sujeción al impuesto y consiguiente pago anual de la cuota tributaria»³¹⁶; sin embargo, la actual redacción de la Ley del IP tiende a que contribuyan en mayor medida quienes ostenten un mayor patrimonio.

b) Exención

Existen diferentes exenciones contempladas en este impuesto y que, en principio, resultan aplicables a cualquiera de las modalidades de obligación personal o real; entre otras, por ejemplo, las que favorecen la conservación del patrimonio histórico, cultural y artístico. Sin embargo, nosotros destacaremos la correspondiente al inciso 8 del artículo 4, que dice señala:

«Artículo 4. Ocho. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o

³¹⁶ J. MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE, *La afección de bienes...* cit., pág. 192.

profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior [...].

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

A. Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

B. Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades»³¹⁷.

El texto es muy claro: este beneficio se aplicará a todos los bienes y derechos del contribuyente que fueren necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; además, se estableció reglamentariamente que para conocer cuándo estamos ante una actividad incluida en esta exención, debemos considerar aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del IRPF³¹⁸.

Por otro lado, es imprescindible que el contribuyente, quien realiza la actividad económica, sea el titular de los bienes afectos a la misma, dado que si pertenecieran a otra persona no podría beneficiarse de la exención³¹⁹. Además, esta actividad empresarial o profesional ha de ser ejercitada cumpliéndose las siguientes peculiaridades: debe ser habitual, personal y directa; y, también, los rendimientos que se obtengan de ella habrán de constituir su principal fuente de renta³²⁰. En el caso de que un mismo sujeto ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, y que también constituyan el conjunto de los rendimientos de todas ellas su principal fuente de renta, la exención comprenderá todos los bienes y derechos afectos a las mismas.

³¹⁷ La redacción final del apartado 8 del artículo 4 la estableció la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

³¹⁸ Real Decreto-Ley 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge. BOE del 6 de noviembre de 1999.

³¹⁹ Sin embargo, no será así en el caso de los cónyuges si se produce esta circunstancia puesto que la norma se refiere a todos aquellos bienes que pertenezcan a ambos cónyuges, con independencia de que tengan o no carácter ganancial como aquellos que les pertenecieran pro indiviso. Véase F. VEGA BORREGO, *Impuesto...*, cit., pág. 64.

³²⁰ Las características “habitual, personal y directa” deberán entenderse conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; se encuentran desarrolladas en profundidad en el correspondiente apartado de nuestra investigación. Sobre el tema, J. MÚZQUIZ comenta que la “forma habitual” se refiere a la actividad realizada “de una forma continuada por el sujeto pasivo”, y que por “personal y directa” debe entenderse “que se asuma el riesgo empresarial al mismo tiempo que se presta el personal de trabajo en dicha actividad”. J. MÚZQUIZ VICENTE - ARCHE, *La afección de bienes...*, cit., pág. 188.

Por último, estaremos ante una actividad que constituye la principal fuente de renta del contribuyente cuando los rendimientos netos de sus actividades supongan, al menos, el 50 por ciento de la suma de la base imponible regular e irregular en el IRPF, excluyéndose los rendimientos derivados de las entidades cuya participación está exenta del impuesto³²¹.

En el sistema tributario peruano, no existe una imposición sobre el patrimonio de las personas físicas como se contempla en España sino que la imposición se realiza sobre determinados bienes, por el municipio (hacienda local), a través de dos impuestos. El primero es el impuesto predial, que grava la propiedad de los predios (posesiones inmuebles); y el segundo es el impuesto al patrimonio vehicular, que grava la propiedad de determinados medios de transporte por carretera. Ambos impuestos los desarrollaremos en el epígrafe correspondiente.

En resumen, un terrero rústico dedicado a la actividad forestal, en Perú no estará sujeto al impuesto sobre el patrimonio³²², en cambio, en España estaría sujeto tanto a la imposición estatal como a la local (con algunas peculiaridades un terreno rústico bien puede estar sujeto tanto al impuesto sobre el patrimonio, como al impuesto sobre bienes inmuebles y al IRPF como renta de capital inmobiliario y no gozará de reducción si no esta destinado a vivienda).

D. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como en el caso anterior, en el ordenamiento tributario peruano no existe el impuesto que grave las donaciones ni las sucesiones. Sin embargo, la actual reforma del IR indica un gravamen a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratuitamente, por lo que los medios de comunicación publicaron que había nacido en Perú el “impuesto sobre las herencias”.

³²¹ Párrafo segundo, inciso 1, artículo 3, del Real Decreto-Ley 1704/1999.

³²² A nivel estatal pero el patrimonio de una persona física se grava con el impuesto predial, un impuesto municipal del que trataremos más adelante.

Al respecto, Guillermo Graullaud expone: «si una persona hereda una propiedad y decide venderla, adquirirá una ganancia, en esa situación deberá pagar un impuesto sobre la ganancia por la venta de ese bien heredado». No obstante, sostiene este autor, es impropio afirmar que estamos ante un impuesto a la herencia, porque estrictamente no es un gravamen a la transferencia de los bienes heredados; y lo ejemplifica así: *"si su padre le regala una tienda y este tuvo un costo de S/. 1,000 pero usted decide venderla a S/. 10 mil tendría una ganancia de S/. 9,000 y sobre eso debería pagar una tasa del 5 por ciento"*³²³.

En la misma línea, Cesar Luna Victoria manifiesta: "[...] revisando el artículo 2 del Decreto Legislativo 1112, me di cuenta, con la luz de los expertos, que dicho impuesto está escondido con otro nombre u otra redacción [...]"; además, «formalmente no es un impuesto a la herencia pero económicamente sí. Cómo funciona: no se está gravando la herencia cuando se recibe sino cuando se vende. No se grava la herencia sino la ganancia en la venta de la herencia y es por eso que está dentro del impuesto a la renta»³²⁴.

Para W. Villanueva, la modificación del IR (efectuada por el Decreto Legislativo 1120 y con vigor a partir del 1 de agosto) tiene también como finalidad «impedir la elusión tributaria en la venta de bienes heredados o donados». Además, «lo económicamente real es que la persona que adquiere el inmueble por herencia (o vía donación), lo hace a costo *cero*, es decir, gratis, y por ello debería tributar por el monto total»³²⁵.

El ordenamiento tributario español sí regula este impuesto; por ello, antes de profundizar sobre su incidencia en la actividad forestal, expondremos brevemente algunas nociones principales del impuesto.

1. Generalidades del impuesto

El impuesto sobre sucesiones y donaciones, en adelante ISyD, se encuentra regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre³²⁶, y por el Real Decreto 1629/1991, de 8

³²³ Cfr. <http://www.expreso.com.pe/noticia/2012/08/01/se-gravaran-las-ganancias-en-la-venta-de-bienes-heredados>; tomado el 26 de octubre a las 16:40 horas.

³²⁴ Cfr. http://www.rpp.com.pe/2012-08-01-advierten-que-un-impuesto-a-la-herencia-estaria-camufiado-en-el-ir-noticia_507644.html, tomado el 26 de octubre a las 16:45 horas.

³²⁵ http://www.notarios.org.pe/resumen_de_noticias_detalle.php?id=872, tomado del 26 del 10 de 2012, a las 16:49 p.m. Diario Gestión, 31 de julio de 2012, pág. 13

³²⁶ Fue publicada en el BOE el 19 de diciembre. Sobre los antecedentes de este impuesto, véanse los trabajos de J. C. PASCUAL ESTEBAN y A. M. PASCUAL VEGA, *Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones*, 3ª ed., Bosch, Barcelona, 2008, págs. 240 y ss.; F. ESCRIBANO, "Impuesto sobre sucesiones y donaciones", en la obra colectiva

de noviembre³²⁷, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sus características más definitorias son las siguientes: de naturaleza directa, subjetivo, de carácter personal, instantáneo, progresivo³²⁸, y cedido a las CCAA³²⁹. Dicha cesión permitió que cada una de las CCAA recibiera los rendimientos de sus residentes – bajo el principio de territorialidad–, y que fueran competentes para diseñar el tributo en sus territorios, disfrutando de una amplia capacidad para modificar tarifas, reducciones y otros elementos de su estructura. Sin embargo, todo ello ha generado que existan diferencias importantes en el tratamiento de estas transmisiones en los distintos territorios³³⁰. En cuanto a qué procedimiento seguir para considerar la residencia del contribuyente, se estará a lo dispuesto en el IRPF. Además, la norma diferencia entre dos tipos de obligaciones: la real³³¹ y la personal³³².

dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, págs. 553 y ss; y L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Instituto de estudios económicos, Madrid, 2001.

³²⁷ Fue publicado en el BOE del 16 de noviembre. Cfr. R. GALÁN SÁNCHEZ, “Capítulo VI: Impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en la obra colectiva coordinada por: G. DE LA PEÑA VELASCO, R. FALCÓN Y TELLA y M. A. MARTÍNEZ LAGO, *Sistema fiscal español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 3ª ed., Iustel, Madrid, 2011, págs. 207 y ss.

³²⁸ Se destaca su carácter de impuesto directo porque basta que se exteriorice un incremento patrimonial obtenido a título gratuito para que en ese momento se constituya la obligación tributaria; es subjetivo porque tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a fin de determinar la cuantía de la carga tributaria, como, por ejemplo, el grado de parentesco con el causante o donante; es personal porque unifica a la persona del causahabiente el gravamen del conjunto de bienes y derechos que integran su cuota hereditaria o legado. Cfr. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. L. FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO y B. GARCÍA CARRETERO, *Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 25 y ss; y, J. C. PASCUAL ESTEBAN y A. M. PASCUAL VEGA, *Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones*. 3ª ed., Bosch, Barcelona, 2008, págs. 240 y ss.

³²⁹ Esta cesión comprende la gestión, recaudación e inspección, además de incluir competencias normativas (con limitaciones establecidas en la norma). Lo establece así la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ley que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y que modifica determinadas normas tributarias (BOE del 19 diciembre 2009, núm. 305). Se ha observado que las Comunidades Autónomas han reducido considerablemente su recaudación, y por ello se prevé su posible supresión en los supuestos de transmisiones «mortis causa» entre padres e hijos y entre los cónyuges. Cfr. J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO y F. POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 15ª ed., Thomson Reuters - Aranzadi, pág. 420.

³³⁰ Véase M. A. BARBERÁN LA HUERTA, “Redistribución y progresividad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones; un análisis con datos de panel”, en *Hacienda Pública Española*, IEF, N.º. 177, 2/2006, págs. 27 y ss.

³³¹ Existe la obligación real de contribuir por este impuesto cuando, sea cual fuere su naturaleza, se adquieran bienes o derechos situados en territorio español, o que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en él; igualmente, cuando se perciban cantidades derivadas de contratos de seguros de vida realizados con entidades aseguradoras españolas, o con entidades extranjeras que operen en España y se hayan celebrado en ella. Aunque dichos contribuyentes no tengan su residencia en el país, están obligados a designar a una persona con residencia en España para que los represente ante la Administración tributaria en relación con las obligaciones de este impuesto; además, deberán acompañar la expresa aceptación de su representante.

En líneas generales, podemos decir que tiene como fin gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas, entendiendo por *incremento de patrimonio* toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de las personas físicas, cuando tenga su causa en la realización de algunos de los hechos imposables descritos en la Ley. Con todo, hay una lista cerrada de supuestos que no están sujetos a este impuesto³³³. También, resulta imprescindible mencionar que el ISyD es incompatible con el IRPF³³⁴.

En este incremento la transmisión viene a ser la circunstancia que identifica el momento en que el impuesto es exigible; por ello, como sostiene Simón Acosta, la transmisión es un elemento integrante del aspecto temporal del hecho imponible más que del aspecto material del mismo³³⁵. Dicho incremento puede deberse:

- A la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. En primer lugar, la herencia alcanza todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, lo que algunos autores han denominado el “patrimonio del difunto”³³⁶. En segundo lugar, el legado es, en líneas generales, la segregación de algo del conjunto que va a ser del heredero, es decir, de la herencia, que el testador quiere que le

³³² Están sujetos al impuesto por obligación personal de contribuir quienes tengan su residencia habitual en España, independientemente de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, incluidos los representantes y funcionarios del estado español en el extranjero. Excepcionalmente, la ley considera residentes en España a determinadas personas que de hecho residan en el extranjero. Por tanto, al igual que en el IRPF, resulta especialmente significativo determinar cuál es la “residencia habitual” del contribuyente –puesto que este concepto se desarrolla en la explicación de la imposición establecida por el IRPF, nos remitimos a dicho capítulo–. Por último, es necesario referirnos también a los casos en que los contribuyentes se ausenten de España tras la realización del hecho imponible sin haber presentado el documento o la declaración (salvo si su regreso fuera a producirse antes de la finalización del plazo para la presentación de documentos). Cuando se den tales circunstancias, los contribuyentes están obligados a designar a una persona con residencia en España para que los represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

³³³ Artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio; y el artículo 3 del RISyD.

³³⁴ Sobre este punto la normativa señala que una misma ganancia patrimonial no podrá estar gravada por ambos impuestos, de lo contrario estaríamos bajo un supuesto de doble imposición.

³³⁵ Véase el prólogo de la obra de I. MERINO JARA, *Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Problemas Actuales*, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 16.

³³⁶ Artículo 659 del Código Civil. Véase J. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. L. FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO y B. GARCÍA CARRETERO, *Manual...*, cit., págs. 31 y ss.

sea asignado a un tercero³³⁷. Entonces, el heredero es quien sucede a título universal al difunto en derechos y obligaciones; y el legatario es quien le sucede a título particular (recibe de forma aislada, en tanto en cuanto no es un componente de la masa hereditaria)³³⁸.

Y en tercer lugar, con relación al resto de títulos sucesorios, el RISyD señala, a efectos de este impuesto, entre otros: la donación “mortis causa”; los contratos o pactos sucesorios; los que atribuyan el derecho a la percepción de cantidades que empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que dichas percepciones no deban tributar por el IRPF³³⁹; y los que atribuyan el derecho a la percepción de cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres, o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario³⁴⁰.

- A la adquisición de bienes y derechos de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos”. Se entiende por donación el acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra que la acepta. Las donaciones cuyos efectos se produzcan “inter vivos” se regirán por las disposiciones generales de los contratos y obligaciones³⁴¹. El legislador, con la expresión «cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos”», incluye todos aquellos negocios jurídicos que no pueden calificarse como donación; entre otros, el RISyD señala los siguientes: la condonación de la deuda realizada con ánimo de liberalidad, la renuncia de derechos efectuada a favor de una persona determinada, la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, el desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje³⁴².

- A la percepción de cantidades de los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en las normas tributarias. En este caso se incluye la percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidente cuando tenga su

³³⁷ Ibidem.

³³⁸ Artículo 660 del Código Civil.

³³⁹ Artículo 10 de la Ley 35/2006.

³⁴⁰ Artículo 11 del RISyD.

³⁴¹ Artículos 618 y ss. del Código Civil.

³⁴² Artículo 12 del RISyD.

causa en el fallecimiento de la persona asegurada. Estas percepciones estarán sujetas a este impuesto tanto si se reciben de una sola vez, como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.

El sujeto pasivo es la persona física que adquiere el incremento patrimonial objeto del gravamen³⁴³. La Administración determinará con carácter general la base imponible de este impuesto por el régimen de estimación directa, sin más excepciones que las determinadas en la norma³⁴⁴. Una de las obligaciones de los contribuyentes es la de consignar en su declaración del impuesto el valor real que atribuyan a cada uno de los bienes y derechos adquiridos, valor que prevalecerá sobre el comprobado en caso de ser superior. Si dicho valor no hubiere sido comunicado, se concederá un plazo de 10 días para subsanar la omisión; de no hacerlo, se incurrirá en infracción grave que será sancionada con multa pecuniaria fija de 500 euros. Los contribuyentes aplicarán la regla del valor del mercado de los bienes y derechos, valoración que podrá comprobar la Administración mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos³⁴⁵.

Sobre la valoración, algunos autores inciden en la *ambigüedad del concepto “valor real” y su falta de concreción normativa*. Esta ambigüedad *dificulta notablemente la gestión del tributo al obligar a la Administración a realizar la comprobación de los valores declarados, que han de ser coincidentes con el precio efectivo si lo hubiere, o con el estimado, y que pueden diferir del “valor real que sirve de base imponible”*³⁴⁶.

El ISyD no grava la masa hereditaria en conjunto, sino la parte proporcional de cada causahabiente; y a los efectos de señalar el valor de las adquisiciones individuales, hay que comenzar por relacionar y valorar los bienes y derechos que integren el caudal hereditario para rebajarlo por las cargas y gastos deducibles. Es decir, en las adquisiciones

³⁴³ Siendo éstos los causahabientes en el caso de las adquisiciones “mortis causa”; el donatario o los demás favorecidos, en el caso de las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables; y, por último, los beneficiarios, en el de los seguros sobre la vida. Aunque no entraremos a detallar estos supuestos, es preciso señalar que la norma indica ciertos supuestos de responsabilidad subsidiaria, excepto los casos en que sea aplicable la responsabilidad solidaria

³⁴⁴ Artículo 10 del ISyD.

³⁴⁵ Apartado 2 del artículo 18, y artículo 40 del ISyD; además, véase el artículo 52 de la LGT; Cfr. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. L. FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO y B. GARCÍA CARRETERO, *Manual...cit.*, pág. 46.

³⁴⁶ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO y F. POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 15ª ed., Thomson Reuters - Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pág. 424.

por causa de muerte, la base imponible estará compuesta por el valor neto³⁴⁷ de los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo.

En cuanto a la base liquidable, ya en las sucesiones, ya en las donaciones, se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones, tanto las que estuvieren establecidas por la legislación estatal, como las que por la respectiva Comunidad Autónoma hayan sido aprobadas, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de su territorio. Dichas reducciones se practicarán por el siguiente orden de prelación: primero, las del Estado, y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas³⁴⁸.

El tipo de gravamen aplicable es el de la tarifa, que es progresiva. La cuota íntegra de este impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma, que tiene la potestad de fijar sus propias tarifas, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente; si dicha comunidad no hubiese aprobado una escala, se aplicarán los tipos que se indican en la normativa estatal³⁴⁹.

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, hayan sido aprobados. Para evitar que se produzca un incremento de cuota superior al del patrimonio existente –lo que se conoce como “error de salto”–, la norma dispone lo siguiente: si la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda, y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior, es mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación, y el importe máximo del tramo de patrimonio que motivaría la

³⁴⁷ Se entenderá por valor neto el valor real de los bienes y derechos adquiridos, minorados por las cargas o gravámenes (de naturaleza perpetua, temporal o redimible) que pesaren sobre los mismos y que disminuyan realmente su capital o importe, y por las deudas y los gastos que fueren deducibles. En las donaciones y demás transmisiones gratuitas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos estará integrado por el valor real de éstos, minorado por las cargas y gravámenes que afecten a los bienes transmitidos y disminuyan su valor real. Asimismo, existen reglas especiales para la valoración de los usufructos, derechos reales de uso, fideicomisos, etc. Véanse los artículos 9 y ss. de la Ley del ISyD.

³⁴⁸ Artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009. Además, un estudio realizado sobre la normativa aplicable en cada comunidad autónoma se puede encontrar en J. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. L. FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO y B. GARCÍA CARRETERO, *Manual ... cit*, págs. 22 y ss.

³⁴⁹ Artículo 21 del ISyD.

aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

El devengo de este impuesto será, en el caso de las adquisiciones por causa de muerte y en los supuestos de seguro de vida, el día del fallecimiento del causante y del asegurado respectivamente; y en el caso de de las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos, el día en que se celebre el acto o contrato. Sin embargo, cuando la efectividad del acto quede sujeta a alguna condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

2. Beneficios fiscales

a) Deducciones

Como ya hemos señalado, las CCAA podrán aprobar deducciones y bonificaciones que estimen convenientes y que, en todo caso, sean siempre compatibles con las establecidas en la normativa estatal³⁵⁰. En concreto, la norma no especifica ninguna deducción aplicable a la actividad forestal: sólo se especifica la deducción por doble imposición internacional. Sin profundizar en la misma, señalaremos que, cuando la sujeción del impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente el derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- a. El importe efectivo de la satisfecha en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte el incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen fuera de España, o a derechos que puedan ser ejercitados fuera de ella, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

b) Reducciones

³⁵⁰ La ley del ISyD especifica una bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, que sólo nos limitamos a señalar.

La ley del ISyD señala las diferentes reducciones que pueden aplicarse a la Bi. En el caso de las adquisiciones «mortis causa», pueden ser, entre otras, por razón del grado de parentesco. Sobre éstas, además, se pueden aplicar otras reducciones como, por ejemplo por concepto de minusvalía, de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, de vivienda habitual, etc., que pueden llegar hasta el 95 por 100 del valor. En los casos de adquisiciones por título de donación y transmisión de participaciones “inter vivos”, también se prevén otras reducciones a la Bi³⁵¹. Sin embargo, como nuestro estudio está circunscrito a las actividades forestales, indicaremos que los bienes considerados legalmente como afectos a una actividad forestal tendrán una bonificación del 95 por 100 en los casos de transmisión a título gratuito o lucrativo.

Debemos constatar también que los beneficios fiscales que pudieran aplicarse a este sector por la normativa estatal de este impuesto están regulados en la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias, Ley 19/1995, de 4 de julio, en adelante LME³⁵². No obstante, ello no quiere decir que anteriormente no existiera una protección. En la disposición final primera de la ley del ISyD, se establece que se aplicarán los beneficios de la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, Estatuto de la explotación agraria y de los agricultores jóvenes³⁵³.

El objetivo principal de la LME es *corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias*³⁵⁴. En principio, esta corrección se lleva a cabo, entre otros procedimientos, por medio de la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares; por medio también de la disminución del fraccionamiento excesivo de las fincas rústicas; y por medio, igualmente, del incremento de la movilidad en el

³⁵¹ Además, es necesario hacer la salvedad de que en la quinta disposición adicional de la LMEA se señala que en el caso de las Comunidad autónoma de Canarias existe un trato diferencial para los agricultores profesionales.

³⁵² Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias, Ley 19/1995, de 4 de julio, BOE de 5 de julio, núm. 159. Autores como DANS DEL VALLE nos señalan que, antes de la promulgación de la LMEA, la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones provocaba la desestructuración de las pocas explotaciones forestales privadas que existían en España, que no contaban con las dimensiones de escala adecuada a la economía forestal. Por ello, para cumplir con esta obligación fiscal, la propiedad tenía que partir sus predios y vender una buena parte de ellos, entre otros casos. Cfr. F. DANS DEL VALLE- F. MOLINA RODRÍGUEZ –J.J. RAPOSO ARCEO – A. ROMERO GARCÍA, La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal, en *Agricultura y Sociedad*, nº 85, 1998 pág. 75.

³⁵³ F. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El impuesto sobre las sucesiones y sobre las donaciones*, Comares, Granada, 1992, págs. 174 y ss.

³⁵⁴ Exposición de motivos de la LMEA.

mercado de la tierra. Asimismo, reiteramos que cuando esta norma se refiere a la actividad agraria, lo hace al conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales.

De lo expuesto, se colige que es necesario realizar un breve análisis sobre los beneficios fiscales contemplados en la LME para que se apliquen en el ISyD. Encontramos una serie de reducciones aplicables a la base imponible en las transmisiones de fincas rústicas por compra, sucesión o donación. Puesto que de nuestro interés son las dos últimas, y para un mejor estudio, las agruparemos en las tres categorías siguientes:

1º. Reducciones aplicables a las explotaciones agrarias prioritarias

Comenzaremos por mencionar que la LME define de forma general las explotaciones agrarias prioritarias *por criterios subjetivos ligados a su titular, así como por otros de carácter objetivo, de tal manera que globalmente aseguren la viabilidad económica de la explotación, y justifiquen la posible concesión de apoyos públicos de modo preferente*. En otras palabras, la explotación agraria –entiéndase el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria con fines de mercado, y que constituye una unidad técnico-económica– deberá cumplir ciertos requisitos que se resumen en el grado de dedicación a la agricultura de sus titulares; y deberá tener la correspondiente certificación, emitida por la Comunidad Autónoma respectiva, que acredite dicha condición³⁵⁵. La LME señala las siguientes reducciones en la base imponible:

1. La transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor de o por el titular de otra explotación que sea prioritaria, o que

³⁵⁵ Como sostiene A. DOMÍNGUEZ LUELMO, la existencia de una explotación agraria tendrá el carácter de prioritaria cuando su titular cumpla los requisitos establecidos en los artículos 4 al 6 de la LMEA; sin embargo, a priori no es necesario que exista una única finca, sino una serie de elementos que constituyen una unidad económica. El hecho de que existan varias fincas separadas unas de otras no es obstáculo para que se puedan clasificar como explotación si su aprovechamiento es conjunto y responde a las necesidades expresadas en la Ley; además, indica que esto es muy frecuente en Asturias y en otras regiones del norte de España. A. DOMÍNGUEZ LUELMO, *Tanteo y retracto de colindantes en la ley 19/1995, de modernización de las explotaciones agrarias (derecho general autonómico)*, 2000, La Ley - Actualidad, Madrid, pág. 62. Cfr. J. A. NAVARRO FERNÁNDEZ (coordinador), *Introducción al derecho Agrario, Régimen jurídico de las explotaciones agrarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005, págs. 320 y ss.

alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90 por 100³⁵⁶ de la base imponible del impuesto. Asimismo, se aplicará una reducción del 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente. En ambos supuestos, dicha transmisión no deberá alterar la condición prioritaria de la explotación del adquirente, y, además, se realizará por escritura pública de adquisición y en el Registro de la Propiedad respectivo si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, y si las fincas adquiridas fueran enajenadas, arrendadas o cedidas en el plazo de los cinco años siguientes, deberá demostrarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o la parte del mismo que hubiere dejado de ingresarse³⁵⁷ como consecuencia de la reducción practicada y de los intereses de demora, excepto en los casos de fuerza mayor³⁵⁸. No debemos perder de vista, de un lado: que el plazo de 5 años para el mantenimiento de la adquisición es la mitad del tiempo previsto para la aplicación de los beneficios fiscales del ISyD; y del otro: que algunos autores indican que aparentemente los requisitos exigidos para disfrutar de esta reducción son más sencillos de cumplir que los exigidos por la normativa del ISyD y del IP₁ y que «en la práctica [...] casi nunca se solicitan por los contribuyentes los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995 para las explotaciones agrarias...»³⁵⁹.

2. La transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», de terrenos, que se realicen con el fin de completar bajo una sola linde la superficie necesaria para constituir una explotación prioritaria, estarán *exentas* del impuesto. No obstante, cuando la transmisión o adquisición de los terrenos sean realizadas por los titulares de explotaciones agrarias con el propósito de completar bajo una sola linde el 50 por 100 como mínimo de la superficie de una explotación, cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la LME para la aplicación de estos beneficios, se aplicará entonces una reducción del 50 por 100. En ambos supuestos, se

³⁵⁶ A los efectos, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad aún cuando se excluya la vivienda.

³⁵⁷ En el supuesto de que uno de los esposos falleciera, y que el otro acceda al usufructo vitalicio de la explotación, y los descendientes adquieran la nuda propiedad, sólo se podrá beneficiar de la reducción el cónyuge usufructuario, ya que no se puede aplicar la misma para la adquisición de la nuda propiedad. Para F. ADAME, en el momento de la consolidación del dominio, sí entiende la doctrina que podría aplicarse esta reducción, ya que se estaría obteniendo, como dice la norma, el pleno dominio. Cfr. F. ADAME MARTÍNEZ, *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Comares, Granada, 2008, pág. 204

³⁵⁸ Artículo 9 de la LMEA.

³⁵⁹ F. ADAME MARTÍNEZ, *Fiscalidad de la ...*, cit., pág. 204.

exige que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante por el plazo de 5 años, salvo en los casos de fuerza mayor.

En esta línea, el Tribunal de Justicia de Galicia ha señalado, en la Sentencia 804/2010, de 30 de septiembre de 2010, que procedería la aplicación de este beneficio por adquisición mortis causa, con la finalidad de incentivar la explotación agraria, y, en concreto, las explotaciones agrarias prioritarias. Así, indica: «Procede la aplicación de este beneficio fiscal, ya que al figurar en el expediente administrativo la certificación de explotación agraria prioritaria desde el 15/10/2002, según consta en escritura pública otorgada ante notario hemos de colegir que si bien el sujeto pasivo del impuesto sólo puede serlo una persona física nada obsta para que se goce del beneficio fiscal por el hecho de que la titularidad de la explotación figure a nombre de una sociedad civil constituida con la hermana del interesado por cuanto, contemplada en la ley la posibilidad de que la titularidad de la explotación sea una persona jurídica ello no obsta para poder disfrutar del beneficio fiscal cuando se cumplen los demás requisitos, como ocurre en el presente caso en el que al interesado se le transmite mortis causa la finca, ya que desde un punto de vista teleológico de la norma lo que ésta pretende es potenciar la continuidad en la explotación agraria»³⁶⁰.

3. En la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100. Además, la transmisión deberá realizarse por escritura pública de adquisición y en el Registro de la Propiedad respectivo; y, al igual que en el supuesto de transmisión total de una explotación, se ha de hacer constar en dicha escritura y en el Registro de Propiedad si las fincas estuviesen inscritas, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas en el plazo de los cinco años siguientes, deberá demostrarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o la parte del mismo que hubiere dejado de ingresarse como consecuencia de la reducción practicada y de los intereses de demora, salvo en los casos de fuerza mayor.

2º. Reducción aplicable para jóvenes agricultores

³⁶⁰ Sentencia 804/2010, de 30 de septiembre del 2010, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo contencioso-administrativo.

Consciente el legislador de la necesaria modernización de la agricultura para que cumpla no sólo con la función productiva de alimentos y materias primas, sino también con asumir el deber de *“diversificarse para dar satisfacción a las nuevas demandas sociales ligadas a la conservación del medio ambiente y a la economía del ocio en el medio rural (...)”*, las nuevas circunstancias aconsejan redoblar esfuerzos para superar las deficiencias que limitan las posibilidades de competir de muchas explotaciones agrarias. Uno de esos problemas es el envejecimiento de la población agraria. A fin de “rejuvenecer” este sector, se establecen una serie de ayudas para los agricultores jóvenes que se instalen por primera vez en una explotación agraria prioritaria, sea como titulares, cotitulares o como socios de la misma³⁶¹. Asimismo, se indica que será considerado como tal aquella persona cuya edad esté comprendida entre los 18 años cumplidos y los 40 sin cumplir; además, valga la redundancia y aunque sea obvio, deberá ejercer la actividad agraria. Para estos agricultores jóvenes, la LME señala las siguientes reducciones en la base imponible:

1. La transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación³⁶² en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que la grave.

2. La transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor de o por el titular de otra explotación que sea prioritaria, o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de exención total del tributo, como consecuencia de elevarse la reducción en diez puntos, es decir, del 90 al 100 por 100, si el adquirente es, además, agricultor joven, o un asalariado agrario, y la transmisión se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

³⁶¹ Exposición de motivos de la LMEA.

³⁶² La LMEA considera como primera instalación la realizada por un agricultor joven en los siguientes supuestos: a) cuando siendo titular de una explotación agraria cuyo margen neto no supera el 20 por 100 de la renta de referencia, pase a ser titular de una explotación prioritaria; b) cuando siendo titular de una explotación agraria con unos niveles de dedicación de tiempo de trabajo y de renta unitaria del mismo inferiores a los mínimos establecidos para los titulares de explotaciones prioritarias, alcancen esta consideración en calidad de agricultor a título principal; c) cuando un agricultor joven sea cotitular de una explotación agraria, bastará que reúna personalmente los requisitos que se exigen al titular de las explotaciones prioritarias para que aquélla alcance la consideración de primera instalación.

3. En la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 85 por 100, si el adquirente es, además, agricultor joven, o un asalariado agrario, y la transmisión se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

En los tres supuestos, la transmisión deberá realizarse por escritura pública de adquisición y en el Registro de la Propiedad respectivo; y, al igual que en supuesto i), si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas en el plazo de los cinco años siguientes, deberá demostrarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o la parte del mismo que hubiere dejado de ingresarse como consecuencia de la reducción practicada y de los intereses de demora, salvo en los casos de fuerza mayor.

3º. Reducción aplicable a las superficies rústicas de dedicación forestal

Por último, la LME establece, en su disposición adicional cuarta, otros incentivos fiscales en los supuestos de transmisión de superficies rústicas destinadas a la actividad forestal. Creemos que, como parte de la llamada “diversificación de actividades” que permitan en el futuro la obtención de rentas, el legislador incluye la actividad forestal como un nuevo sector en auge. Ello está en concordancia con la política general de fomento y desarrollo del sector como instrumento necesario para la protección y conservación del medio natural, y para la generación de empleo en el medio rural. La LME señala que en las transmisiones «mortis causa» y en las donaciones «inter vivos» de superficies rústicas de dedicación forestal equiparables, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto según la escala que indicamos a continuación³⁶³:

1. Del **90 por 100** para superficies incluidas en Planes de protección aprobados por el órgano competente de las CCAA por razones de interés natural, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

³⁶³ Esta escala se aplicará a la totalidad de la explotación agraria cuya superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación.

2. Del **75 por 100** para superficies con un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.

3. Del **50 por 100** para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre y cuando no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de «inter vivos», y siempre y cuando no sea arrendada o cedida su explotación por el adquiriente durante los cinco años siguientes al de la adquisición. Igualmente, gozará de dicha reducción la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Con esta normativa, el legislador pretende cumplir con el objetivo de primar las explotaciones agrarias. Sin duda, los beneficios contemplados en la LME son más fáciles de aplicar que los establecidos en el ISyD. Sin embargo, es necesario anotar que tanto estos beneficios, los previstos para los jóvenes agricultores, como los que son a favor de las explotaciones agrarias prioritarias, y los que transmiten superficies rústicas de dedicación forestal, son incompatibles con los previstos en la ley del ISyD para las empresas familiares. En otras palabras, no podrán disfrutarse simultáneamente estas reducciones: la elección de una u otra norma queda a libertad del sujeto pasivo.

Entonces, recapitulando, en el Perú antes de la promulgación del Decreto Legislativo 1112 (que introduce modificaciones al IR), si una persona heredaba un bien inmueble no resultaba gravada con el IR. Sin embargo, si posteriormente lo vendía, la ley del IR le permitía deducir el costo computable del valor de venta. En este caso, se entendía que el valor de adquisición era el valor de autoavaluo del inmueble. Por tanto, tributaba sólo por la diferencia resultante del valor de venta menos el valor de autoavaluo. Ahora la el texto del IR señala expresamente que si un inmueble es adquirido a título gratuito el costo computable será cero; salvo que pueda acreditarse de manera fehaciente el costo computable que podría habersele atribuido al transferente si él hubiese sido quien enajenaba el inmueble. Esto último no será posible en el caso de inmuebles que se han venido transmitiendo por herencia; es por esta razón que se dice que ahora las herencias están gravadas.

IV. Impuestos Estatales Indirectos

La venta de bienes y la prestación de servicios, tanto en España como en Perú, están gravadas por el impuesto sobre el valor agregado y el impuesto general a las ventas, respectivamente. En general, estos impuestos poseen muchas similitudes, son indirectos ; sin embargo, en Perú es un impuesto estatal³⁶⁴ y en España este cedido a las CCAA. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es también un impuesto cedido en España pero en el Perú es eminentemente municipal, de escasa cuantía que grava todas las transferencias de bienes inmuebles.

En particular, sólo en el caso de España estos impuestos establecen beneficios para los titulares de actividades forestales, que a continuación desarrollaremos

A. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Generalidades del impuesto

El impuesto sobre el valor añadido se encuentra regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre³⁶⁵, en adelante LIVA; y, por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre³⁶⁶, en adelante RIVA³⁶⁷.

Resaltamos de este impuesto que es de naturaleza indirecta, real, objetivo, proporcional e instantáneo³⁶⁸, y que, según recoge la LIVA, grava *las entregas de bienes y*

³⁶⁴ Aunque el 2 por ciento de este impuesto es de promoción municipal.

³⁶⁵ BOE del 29 de diciembre.

³⁶⁶ BOE del 31 de diciembre.

³⁶⁷ Sin ánimo de ser exhaustivos, anotaremos que este impuesto es incorporado en el ordenamiento español en el año 1986, y que, tal como se concibe ahora, es una figura impositiva que, según nos refiere CUBERO TRUYO, responde a un modelo de tributo surgido en Francia en 1954. Fue trasladado al ámbito de la UE, en aquel entonces CEE, como uno de los elementos básicos de su política de armonización fiscal en un mercado común. Cfr. A. CUBERO TRUYO, "Impuesto sobre el valor añadido (I)", en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso de derecho tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 632. Además, sobre los antecedentes del impuesto, véase C. BANACLOCLE PALAO, *La renuncia a las exenciones en el impuesto sobre el valor añadido*, Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 16 y ss.

*prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias, y las importaciones de bienes*³⁶⁹, a título oneroso y con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional³⁷⁰. El gravamen para este impuesto se establece con un tipo general y unos reducidos. A partir del 1 de septiembre del año 2012, el general es del 21 por ciento, y los reducidos – aplicables sólo a determinadas operaciones–, del 10 y del 4 por ciento.

Los sujetos pasivos de este impuesto serán tanto las personas físicas como las jurídicas; en realidad, el IVA no hace esta distinción siempre y cuando *gocen de la condición de empresarios o profesionales, y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto*³⁷¹. Por ello, el legislador ha incluido como sujetos pasivos de este impuesto a entidades sin personalidad jurídica que *constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición cuando realicen operaciones sujetas al impuesto*³⁷². Dentro de esta definición, se encuentran entidades tales como las herencias yacentes, las comunidades de bienes, etc., a las que, como resaltan Longás – Suñer,

³⁶⁸ El IVA ha sido calificado también como un impuesto anestesiante porque «se paga confundido con el precio del bien o servicio que se recibe a cambio, por lo que el gravamen puede pasar desapercibido». Cfr. A. CUBERO TRUYO, *Impuesto sobre el valor...*, cit., pág. 633. Aunque no pretendemos profundizar en la exposición general del impuesto, no por eso queremos dejar de precisar que el IVA se considera un impuesto real porque no está referido a una persona en concreto; objetivo, porque no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente para la determinación de la cuota (con los debidos matices); proporcional, porque se mantiene fijo aunque aumente la base imponible, sin perjuicio de la existencia de sus tipos reducidos para productos de primera necesidad; y, por último, instantáneo, porque cada vez que se realiza la entrega del bien o servicio en el mismo momento se devenga también el impuesto, con independencia de algunos de sus efectos formales como, por ejemplo, su liquidación. Por regla general, su base imponible estará constituida por «el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas»; no obstante, el concepto de contraprestación implica varias particularidades que no vamos a desarrollar. En cuanto a la cuota del IVA, se obtendrá al aplicar el tipo impositivo a la base imponible. El devengo de este impuesto se produce, en el caso de la entrega de bienes, cuando éstos son puestos a disposición, y, en el caso de la prestación de servicios, cuando éstos se presten o ejecuten materialmente.

³⁶⁹ Artículo 1 de la Ley del IVA.

³⁷⁰ Artículo 4, apartado uno, de la LIVA. En lo que atañe a nuestra investigación, es preciso indicar que la LIVA, en su artículo 5, punto dos, define las actividades empresariales o profesionales como aquellas que «impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos» para la producción o distribución de bienes o servicios, contemplando dentro de la definición las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, y, dentro de éstas, la forestal.

³⁷¹ La LIVA en su artículo 5, punto dos, define como actividades empresariales o profesionales como «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción material y humano o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Y, a fin de no crear dudas, señala que las actividades forestales están incluidas en la anterior definición.

³⁷² Artículo 84, apartado tres, de la LIVA.

«corresponderá a ellas y no a sus miembros, partícipes o comuneros, el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del impuesto»³⁷³.

Por consiguiente, de lo expuesto se colige que los titulares de explotaciones forestales, así como las comunidades de montes vecinales en mano común, tienen la condición de sujetos pasivos en la LIVA, debido a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los mismos realicen en el desarrollo de su actividad forestal³⁷⁴.

En Perú, el impuesto general a las ventas, en adelante IGV, se encuentra regulado en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo 055-99-EF, que grava la compra de bienes y servicios y deberá estar incluido en el precio de venta y es responsabilidad del vendedor abonarlo al estado en calidad de contribuyente.

El IGV grava: a) la venta en el país de bienes muebles, b) la importación de bienes, c) la prestación o utilización de servicios en el país, d) los contratos de construcción, y, d) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos

Tipo de gravamen que se aplica es del 18 por ciento, que en realidad esta compuesto por dos gravámenes: el 16 por ciento es el IGV propiamente dicho, y el 2 por ciento corresponde al Impuesto de Promoción Municipal.

En general, tanto en el IGV como en el IVA, la norma permite a los sujetos pasivos deducirse las cuotas soportadas siempre que se cumplan una serie de requisitos, en el caso de Perú³⁷⁵

2. Beneficios fiscales

³⁷³ Cfr. A. LONGÁS LAFUENTE – X. M^a. SUÑER NEGRE, “Capítulo 14: El sujeto pasivo, la repercusión”, en la obra colectiva dirigida por J. M. DE BUNES IBARRA, *Manual del impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pág. 760.

³⁷⁴ Al ser el IVA un impuesto que recae sobre el consumo, el sujeto pasivo es en realidad el intermediario a través del cual se efectúa el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ello, podemos afirmar que el gravamen aplicable no afecta directamente al empresario o profesional, sino al consumo del bien o servicio gravado, en un mediano o largo plazo.

³⁷⁵ TUO de la Ley del IGV, artículo del 11 al 17.

a) Beneficios contemplados en la normativa Peruana: régimen de la Amazonía

Aunque el TUO del IGV detalle una lista de los bienes y servicios exonerados del impuesto (en sus Apéndices I y II) su vigencia es hasta el 31 de diciembre del año 2012. Sin embargo, la actividad forestal no se encuentra exonerada.

Los contribuyentes ubicados en la Amazonía están exonerados del IGV, por las siguientes operaciones:

- La venta de bienes que se efectúe en la zona para su consumo en la misma.
- Los servicios que se prestan en la zona.
- Los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos en dichas zonas.

b) Beneficios contemplados en la normativa Española

En la LIVA se contemplan diferentes beneficios fiscales a favor de los titulares dedicados a la actividad forestal. Pasaremos a tratarlas a continuación.

1º. Exenciones

Tenemos las siguientes:

- La importación de productos silvícolas

La exención se aplicará cuando el productor (titular de la actividad) que reside en España, pero que tiene la *sede de su explotación* (sus tierras, ganado, etc.) en un “tercer” país limítrofe³⁷⁶, realiza la importación de «productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas» de ese territorio. Sólo estará exenta esa importación cuando se presenten estas tres condiciones:

³⁷⁶ Cuando la norma utiliza la expresión “un país tercero contiguo al territorio de aplicación del impuesto”, está señalando a un territorio distinto al de la UE, por lo cual estará refiriéndose a los territorios de Gibraltar, Andorra y Marruecos. Cfr. A. LONGÁS LAFUENTE – X. M^a. SUÑER NEGRE, *Capítulo 14 ...*, cit., pág. 930.

- Que los productos ganaderos procedan de animales que se hayan criado, adquirido o importado con las condiciones tributarias aplicables por la Comunidad (UE).
- Que en el caso de tratarse de caballos de pura raza, no tengan más de seis meses desde la fecha de nacimiento en el “tercer” país.
- Y que la importación sea realizada por el mismo productor o por una persona que actúe en su nombre³⁷⁷.

Desde nuestro punto de vista, aunque en este supuesto de importación la norma no hace referencia explícita a los productos forestales, debe entenderse que el legislador, cuando se refiere a los productos silvícolas, implícitamente los está incluyendo. Para ello, basta con atender a la definición de silvicultura que nos proporciona la RAE. Según ésta, dicha palabra proviene del latín *silva*, selva, bosque, y *cultura*. Su primera acepción es: Cultivo de los bosques o montes, y la segunda: Ciencia que trata de este cultivo³⁷⁸. Por otro lado, autores como Sáenz Villalobos, comentan que *el concepto de silvicultura aludía a la ordenación de bosques para la continua producción de bienes y servicios, cuestión que afianzó el quehacer forestal dirigido a la producción sostenida de la madera, aunque quedaba implícito el cuidado de los bosques*³⁷⁹. En esta misma línea, podemos remitirnos también a la definición dada por la FAO (Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación), que dice: *la silvicultura, como parte de la actividad forestal que se ocupa de la creación, desarrollo, reproducción, cuidado y recolección de*

³⁷⁷ El artículo 38 de la LIVA dice: «Bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países.

Uno. Estarán exentas las importaciones de productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas procedentes de tierras situadas en un país tercero contiguo al territorio de aplicación del impuesto, obtenidos por productores cuya sede de explotación se encuentre en el mencionado territorio en la proximidad inmediata de aquel país».

Dos. La exención prevista en este artículo estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Los productos ganaderos deben proceder de animales criados, adquiridos o importados en las condiciones generales de tributación de la Comunidad.

2.º Los caballos de raza pura no podrán tener más de seis meses de edad, y deberán haber nacido en el país tercero de un animal fecundado en el territorio de aplicación del impuesto y exportado temporalmente para parir.

3.º Los bienes deberán ser importados por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él».

³⁷⁸ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, 20ª ed. Fuente: <http://lema.rae.es/drae/>.

³⁷⁹ N. SÁENZ VILLALOBOS, “Silvicultura predial en bosques nativos del área central interior de la isla grande de Chiloé”. Revista LÍDER, Centro de Estudios del Desarrollo Local y Regional de la Universidad de Los Lagos, Osorno (Chile), vol. 13, año 10, 2005, pág. 231. (227-264).

*la vegetación forestal, tiene la difícil pero fundamental tarea de facilitar las opciones biológicas y técnicas destinadas a alcanzar los objetivos propios de la ordenación forestal*³⁸⁰.

En consecuencia, consideramos que a los productos forestales importados por un productor (titular de la actividad) residente en España, pero que tenga la sede de su explotación en un “tercer” país limítrofe, o por una persona que actúe en su nombre, les será aplicada igualmente esta exención.

- La importación de semillas

En este supuesto la exención lleva intrínseca la condición de reciprocidad³⁸¹, y procederá cuando el productor importe *semillas, abonos y productos necesarios para el tratamiento del suelo y de los vegetales, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero y explotadas por productores agrícolas cuya sede de explotación se encuentre en dicho país tercero, en la proximidad inmediata del territorio de aplicación del impuesto*³⁸².

También, como en el supuesto anterior, para la exención de estas importaciones han de cumplirse tres condiciones:

- Deberá existir un acuerdo de reciprocidad entre España y el «país tercero».
- La importación deberá realizarla el productor o un tercero actuando en nombre y por cuenta de él.

³⁸⁰ FAO (Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación), Editorial - La silvicultura: Clave de la ordenación forestal sostenible, en: *Revista Unasylva*, N° 181, vol. 46, 1995/2. Fuente: <http://www.fao.org/docrep/v5200s/v5200s02.htm>.

³⁸¹ Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 321.

³⁸² El artículo 39 de la LIVA dice: «Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales.

Uno. Estarán exentas del impuesto, a condición de reciprocidad, las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero y explotadas por productores agrícolas cuya sede de explotación se encuentre en dicho país tercero, en la proximidad inmediata del territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La exención estará condicionada a los siguientes requisitos:

Que los mencionados productos se importen en cantidades no superiores a las necesarias para la explotación de las tierras a que se destinen.

Que la importación se efectúe por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él».

- Los productos deberán importarse únicamente por las cantidades necesarias para la explotación de las tierras a las que se destine³⁸³.

Al igual que en la exención anterior, parece razonable entender que el legislador ha incluido en este supuesto la actividad forestal por dos razones. En primer lugar, porque la Ley 19/1995, a la que nos hemos remitido en varias oportunidades, define la actividad agraria como el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales; por tanto, cuando la norma hace mención a los “productores agrícolas” también implica la actividad forestal. Y, en segundo lugar, porque para utilizar la tierra con fines forestales (la misma si ha sido antes utilizada para fines agrícolas o ganaderos) es necesario previamente prepararla, y dependiendo de las especies que se vayan a reforestar y de la calidad del suelo, se utilizará un tratamiento u otro.

2º. Tipos reducidos

Como mencionáramos al inicio de este capítulo, en el IVA existe un gravamen general y unos tipos reducidos. Estos se aplican a determinados productos y servicios con el fin de que pasen a tributar por debajo del gravamen general y favorecer así su consumo³⁸⁴. Para nuestra investigación, nos centraremos en concreto en el tipo de gravamen reducido del 10 por ciento aplicable a las siguientes operaciones:

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes destinados a la actividad forestal

La LIVA establece que se aplicará este tipo reducido del 10 por ciento cuando se realicen operaciones de entrega, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes

³⁸³ J. A. MUÑOZ ROYÁN – P. SALINAS CANO, “Capítulo 16: Comercio exterior”, en la obra colectiva dirigida por J. M. DE BUNES IBARRA, *Manual del impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pág. 930.

³⁸⁴ A partir del 1 de septiembre de 2012, el tipo reducido ha sido modificado en un dos por ciento. El legislador ha considerado, según se manifiesta en la exposición de motivos, que la Comisión Europea ha mantenido en distintos informes la necesidad de que España eleve los tipos de gravamen y amplíe la base del tributo, con el fin de buscar una homogenización con el resto de los países europeos en los que el tipo medio del impuesto se sitúa en una franja comprendida entre un 15 y un 25 por ciento. Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

susceptibles de ser utilizados en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas. Para acogerse a este beneficio, se han de cumplir tres condiciones:

1ª Los bienes a los que hace referencia la norma deberán estar comprendidos entre los que se nos describe. Es decir, la LIVA mantiene un criterio restrictivo para la aplicación de este beneficio, limitándose a las *semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero, y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección*³⁸⁵. Por lo tanto, los bienes que no estén en la lista no estarán comprendidos en dicho beneficio.

En algunos casos, será necesario remitirnos a las definiciones proporcionadas por las normas de carácter técnico o sanitario que regulen el uso de las semillas, plaguicidas, residuos orgánicos, etc. Por ello, a los bienes que no tengan la particularidad de la “reproducción”, aunque puedan ser utilizados para usos agrícolas, forestales o ganaderos, no les correspondería este tipo impositivo, sino otro. Por ejemplo, a tenor de la Ley 30/2006, de 26 de julio, se entiende por semilla «los elementos que, botánica o vulgarmente, se designan con este nombre y cuyo destino es el de reproducir la especie o establecer cultivos, así como los tubérculos, bulbos y otros órganos y material vivo que se utilicen con tales fines»³⁸⁶; no obstante, puede plantearse el caso de que una semilla como tal sea al mismo tiempo un producto natural o un cereal que sea comestible en el estado en que se entregue. En este supuesto, tributará con un tipo de gravamen diferente.³⁸⁷

³⁸⁵ El artículo 91 de la LIVA dice: «Tipos impositivos reducidos.

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...) 3.º Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección».

³⁸⁶ Artículo 3, de la Ley 30/2006, de 26 de julio, Ley de semillas y plantas de vivero y de recursos filogenéticos, BOE 27 de julio.

³⁸⁷ F. LÓPEZ SÁNCHEZ – A. PLATA PALACIOS, “Capítulo 15...”, cit., págs. 833 y ss.

2ª Los bienes han de poseer unas características objetivas en cuanto a su envasado, presentación y estado de conservación. Al igual que en la condición anterior, deberemos remitirnos a las normas técnicas que sean estipuladas. Por ejemplo: si la entrega de un producto para uso forestal, pongamos por caso un fertilizante, en envases y/o paquetes pequeños sería lo idóneo para esta actividad, o si lo sería más bien para una actividad de tipo doméstico, etc.

3ª Los bienes han de ser utilizados de forma directa, habitual e idónea en las actividades agrícolas, forestales o ganaderas; es decir, no se contempla la utilización de estos bienes como base para la elaboración de otros productos.

- Las prestaciones de servicios efectuadas a favor de titulares de explotaciones forestales

Esta reducción se aplicará por las prestaciones de servicios efectuados a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas. En cambio, en los supuestos de cesiones de uso, disfrute o arrendamiento de bienes, no podrá aplicarse este beneficio³⁸⁸.

Para acogerse a él, estos servicios deberán cumplir con las siguientes condiciones:

1ª Estar considerados dentro de la lista de servicios detallada en la LIVA, puesto que, al igual que en el caso anterior, dicha lista enumera los supuestos en los que únicamente podrá aplicarse este beneficio.

³⁸⁸ El artículo 91 de la LIVA dice: «Tipos impositivos reducidos.

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...)

3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección, embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común».

2ª Los servicios deben ser necesarios para el desarrollo de la explotación agrícola, forestal o ganadera, y, además, ejecutarse a favor del titular de la explotación. Por ejemplo: los servicios que preste un veterinario tributarán al tipo general; no obstante, cuando preste sus servicios a favor de los titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, tributará a este tipo reducido.

A la par, si una cooperativa agraria, dando cumplimiento a su objeto social, presta servicios que están incluidos en este beneficio, también podrá acogerse a este tipo reducido. Si no se cumplieran todos los requisitos, el titular no podría también acogerse a este beneficio. En este sentido, en la Sentencia 1843/2010, de 30 de julio del 2010, la Sala señaló «El destinatario no ha sido el titular de la explotación, ni se ha acreditado que se tratase de servicios necesarios para el desarrollo de las explotaciones. Los servicios de limpieza, desbrozado de montes o de arbustos y limpieza de árboles en parques públicos tributan al tipo reducido cuando se prestan a empresarios titulares de explotaciones forestales, pero no si los destinatarios no son titulares de explotaciones forestales o siéndolo no las destinan al desarrollo de tales actividades»³⁸⁹.

3º. Regímenes especiales

Dentro de la LIVA, se establece un régimen general y varios régimen especiales. Nosotros realizaremos tan sólo una síntesis de los aspectos principales del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en adelante REAGP, por considerar que ambos ofrecen beneficios a la actividad forestal.

- Régimen simplificado

Destacamos sobre este régimen que se concibió con la idea de “simplificar” las obligaciones fiscales, y potenciar la competitividad de los pequeños empresarios al reducir la presión fiscal³⁹⁰.

³⁸⁹ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Valladolid), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 1843/2010, de 30 de julio de 2010. (Ref. Cef. NFJ041260).

³⁹⁰ Cfr. E. ESTÉVEZ VERTIZ – J. SANCHEZ ESTÉVEZ, “Capítulo 24: Los regímenes especiales”, en la obra colectiva dirigida por J. M. DE BUNES IBARRA, *Manual del impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pág. 1345.

Pueden acogerse a este régimen las personas físicas y las entidades que realicen operaciones contenidas en el artículo 37 del RIVA, esto es, aquellas que se encuentren acogidas al régimen de estimación objetiva (EO) del IRPF. Ambos regímenes se aplican coordinadamente, de tal modo que si se estuviera excluido, o se renunciase al método de EO del IRPF, no podría acogerse al método simplificado del IVA. Además, ambos son reglamentados por la misma Orden Ministerial (OM), promulgada anualmente, en la que se establecen los módulos e índices aprobados por la Administración Tributaria, con el fin de obtener las cuotas devengadas para cada actividad que resulte sujeta a este régimen. Adicionalmente, tendrán derecho a deducir el 1 por ciento del importe de la cuota devengada en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

Los sujetos pasivos sometidos a este régimen deberán realizar alguna de las actividades consideradas en la OM³⁹¹; sin embargo, no todas las que tributan en el IRPF por EO deben hacerlo por el régimen simplificado de IVA. Puede plantearse el caso de que algunas de estas se encuentren bajo el REAGP, o bajo el régimen especial de recargo de equivalencia.

Además, con carácter excepcional, cuando el titular de la actividad sometida a este régimen se viera afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias extremas que incidiesen en su zona o sector, el Ministerio de Hacienda podrá autorizar la reducción de

³⁹¹ En la OM se enumeran las actividades principales y accesorias sujetas al régimen (se entenderá que una actividad es accesoria cuando la misma no supere el 40 por ciento de la actividad principal). Para el régimen simplificado se detalla: «Artículo 1. Actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado. 1. De conformidad con los artículos 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que a continuación se mencionan:

- Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales».

los índices o módulos³⁹². Asimismo, si dichas circunstancias excepcionales suponen graves alteraciones en el desarrollo de su actividad, el interesado puede solicitar la reducción de los índices o módulos a la Administración Tributaria correspondiente en el plazo de 30 días, contados desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, y siempre y cuando presente las pruebas.

El régimen simplificado se aplica automáticamente a los sujetos pasivos que cumplan con los requisitos legalmente establecidos y que no hayan renunciado a él. La renuncia deberá ejercitarse de manera expresa y, en principio, antes de iniciar la actividad³⁹³, y durará un período mínimo de tres años. Además, no están obligados a llevar libros de registros de bienes de inversión, de determinadas operaciones intracomunitarias, ni de facturas expedidas o de recibidas. Con todo, deberemos remitirnos a lo que disponga el RIVA³⁹⁴.

Estarán excluidos de este régimen aquellos profesionales y/o empresarios que:

³⁹² Como bien lo hizo con la Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril, por la que se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el período impositivo 2009 en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales y los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares aprobados por la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

³⁹³ Si la actividad estuviera ya iniciada, se aplicará otro criterio.

³⁹⁴ Aunque el titular no tenga la obligación de llevar libros de factura, deberá expedir o entregar, según sea el caso, un justificante por las operaciones que realice en el desarrollo de su actividad, y conservar copia de aquellos. El artículo 62, apartado 2, del RIVA, aunque en el artículo 40 se mencione que los sujetos acogidos al régimen simplificado deben llevar un registro de facturas recibidas donde anotarán las facturas y los documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto, anotar separadamente las adquisiciones o importaciones de activos fijos, etc. Además, el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE 29 noviembre, en su artículo 1, señala «Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento».

- Realicen otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que dichas actividades se encuentren comprendidas en el REAGP o en el régimen de recargo de equivalencia.

- Superen los 450.000 euros anuales del volumen de ingresos del conjunto de sus actividades empresariales en el año inmediato anterior, y los 300.000 euros en el caso de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen³⁹⁵. Tampoco podrán acogerse a él los que del conjunto de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las del inmovilizado, hayan superado los 300.000 euros anuales.

- Renuncien o fueren excluidos del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades.

- Régimen especial de la agricultura y la ganadería

Los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, podrán acogerse a este régimen cuando «obtenzan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas, para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones»³⁹⁶ que se señalan en la LIVA³⁹⁷.

³⁹⁵ Sobre este volumen de ingresos, el artículo 122, punto dos, 2º de la LIVA dice: «[...] el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital, ni las indemnizaciones, así como tampoco el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación».

³⁹⁶ Artículos 124 y 125 de la LIVA. Por otro lado el artículo 44 del RIVA, nos señala algunas de las actividades que están dentro de la definición de explotación agrícola forestal o pesquera, así dice: «Se considerarán explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:

Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

Las dedicadas a la silvicultura.

La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo.

Las explotaciones pesqueras en agua dulce.

Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías».

³⁹⁷ El artículo 127 de la LIVA dice: «Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.

Uno. Se considerarán incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, los servicios de carácter accesorio a las explotaciones a las que resulte aplicable dicho régimen especial que presten los titulares de las mismas a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones,

Sin embargo, cuando estas explotaciones sean obtenidas para la transformación³⁹⁸, elaboración y manufactura, ya sea directamente o por terceros, con la finalidad de ser transmitidas posteriormente, no se aplicará este régimen. Tampoco se aplicará este régimen en los supuestos de comercialización mezclados con otros productos adquiridos a terceros, o cuando sea una comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos, etc.³⁹⁹

Además, el RIVA indica que para este régimen especial no se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería, o que de cualquier otra forma cedan su explotación, y tampoco a los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.⁴⁰⁰

De los supuestos de exclusión que señala la LIVA podemos mencionar:

- Las sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación. Para Romero García, el fundamento de esta exclusión radica en que estas sociedades, por su naturaleza, *están capacitadas para cumplir las obligaciones formales establecidas con carácter general por la normativa del impuesto*⁴⁰¹; no obstante, los miembros de esas sociedades que sean titulares de explotaciones

siempre que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.

Dos. Lo dispuesto en el apartado precedente no será de aplicación si durante el año inmediato anterior el importe del conjunto de los servicios accesorios prestados excediera del 20 por ciento del volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en este capítulo».

³⁹⁸ El RIVA indica cuáles con las actividades que no se considerarán procesos de transformación y, por lo tanto, si estarán sujetas al REAGP. Son las siguientes: «a) los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación; y b) la simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado». Y añade que «para la determinación de la naturaleza de las actividades de transformación, no se tomará en consideración el número de productores o el carácter artesanal o tradicional de la mecánica operativa de la actividad».

³⁹⁹ Las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo y deportivo son también actividades excluidas de este régimen. Véase el artículo 126 de la LIVA.

⁴⁰⁰ Artículo 43, apartado 5, del RIVA.

⁴⁰¹ F. ROMERO GARCÍA, Capítulo IV: El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en la obra colectiva dirigida F. ROMERO GARCÍA, La fiscalidad de la agricultura y la ganadería, CISS, Valencia, 2007, pág.176.

forestales y realicen a título personal operaciones sujetas al REAGP, y entreguen sus productos a la sociedad o cooperativa de la que son miembros, sí podrán acogerse a este régimen especial.

- El titular de la explotación que renuncie a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades económicas.
- Aquellos titulares de la explotación cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades (no incluidas las del inmovilizado), superen los 300.000 euros.
- Los titulares de la explotación que renuncien al régimen simplificado, entre otros⁴⁰². Para determinar el volumen de operaciones que establecerá la exclusión o no del régimen, deberemos remitirnos al artículo 43.3 del RIVA y aplicar las reglas que se señalan.

También se incluyen en este régimen determinados servicios de carácter accesorio⁴⁰³ a las explotaciones sujetas al REAGP, pero siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean realizados por los titulares de dichas actividades; es decir, de forma personal.
- Que sean realizados con los medios ordinariamente utilizados en su actividad, o lo que es lo mismo, que se empleen las máquinas y demás instrumentos que el titular utiliza para la realización de sus actividades sujetas al REAGP.
- Que estos servicios sean realizados a favor de un tercero con el fin de contribuir a las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, y siempre y cuando, en el año inmediato anterior, el importe de los servicios accesorios proporcionados no exceda el 20 por ciento del volumen total de las explotaciones principales a las que

⁴⁰² Artículo 124, apartado dos, de la LIVA.

⁴⁰³ Artículo 46 del RIVA.

resulta aplicable el REAGP. Si, por ejemplo, los servicios accesorios superaran ese porcentaje, entonces tendrán la consideración de sector diferenciado⁴⁰⁴.

Entre las particularidades de este régimen, podemos destacar que el sujeto pasivo no podrá repercutir el impuesto⁴⁰⁵ que es característico del IVA; en otras palabras, que estará exonerado de la obligación de repercusión. Tampoco gozará del derecho a la deducción, ni estará obligado a liquidar e ingresar el impuesto⁴⁰⁶.

Sin embargo, pese a no poder repercutir, sí tendrá el derecho a una compensación, una compensación a tanto alzado por las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en el desarrollo de su actividad⁴⁰⁷ (las cuales no pueden deducirse en este régimen). El derecho de compensación nacerá en el momento en que el titular realice una serie de operaciones, detalladas en el artículo 130, apartado tres, inciso 1º, de la LIVA, que dice:

«(...) 1.º Las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

a) Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.

⁴⁰⁴ La LIVA establece que el régimen especial sólo producirá efectos respecto a las actividades incluidas en el mismo, y aquellas que no estuvieran incluidas tendrán siempre la consideración de sector diferenciado de la actividad económica del sujeto pasivo. Véase el artículo 128 de la LIVA.

⁴⁰⁵ La repercusión es una de las características principales del IVA. No sólo es un derecho del sujeto pasivo, sino una obligación suya a fin de “asegurar la propia técnica del impuesto no fundada en el axioma repercusión-deducción”. Es, pues, la repercusión el medio por el cual se traslada la carga tributaria desde quien realiza la operación hacia aquél que tiene el deber de soportarla. 769 y . Así, tenemos que en la LGT, en el artículo 38, apartados 1 y 2, se definen la obligación de repercutir y la del obligado a soportar la repercusión. Es obligada a repercutir “la persona o entidad que, conforme a la Ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la Ley disponga otra cosa, coincidirá con aquella que realiza las operaciones gravadas”; y es obligada a soportar la repercusión “la persona o entidad a quien, según la Ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la Ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria, pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida”. Cfr. A. LONGÁS LAFUENTE – X. Mª. SUÑER NEGRE, “Capítulo 14...”, cit., pág. 791.

⁴⁰⁶ Las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades a las que se aplica el REAGP no originan el derecho a la deducción del IVA.

⁴⁰⁷ La compensación se abona al titular de la actividad sujeta al REAGP por el empresario o profesional que adquiere sus productos, para quien es un IVA soportado y, como tal, deducible.

b) Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del impuesto realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.

2.º Las entregas a que se refiere el artículo 25 de esta Ley de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida según los criterios contenidos en el artículo 14 de esta Ley.

3.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 127 de esta Ley, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto»⁴⁰⁸.

El porcentaje⁴⁰⁹ que procede aplicar por esta compensación es del 12 por ciento cuando se trate de entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones forestales y

⁴⁰⁸ Cuando en el artículo se hace alusión a «las entregas a que se refiere el artículo 25» nos remite a las entregas de bienes destinados a otros Estados miembros. En este caso, si el adquirente está establecido fuera del territorio español (entrega intracomunitaria), la compensación es abonada por la Hacienda Pública, pero no podrá exigirse la compensación a tanto alzado a aquellos empresarios o profesionales que no pueden deducir el IVA que soportan. En cuanto a la mención de «las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 127», está refiriéndose a los servicios de carácter accesorio de las explotaciones sujetas al REAGP que ya comentáramos, y que el RIVA detalla en su «Artículo 46. Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de servicios de carácter accesorio, entre otros, los siguientes:

Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.

El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.

La cría, guarda y engorde de animales.

La asistencia técnica. Lo dispuesto en este número no se extenderá a la prestación de servicios profesionales efectuada por ingenieros o técnicos agrícolas.

El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

La eliminación de plantas y animales dañinos, y la fumigación de plantaciones y terrenos.

La explotación de instalaciones de riego o drenaje.

La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo».

⁴⁰⁹ Este porcentaje ha variado sucesivamente: en el año 2000 era del 8 por ciento para los productos agrícolas y forestales, con la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, se modificó al 10 por ciento, y con el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, se estableció al 12 por ciento. Cfr. Ministerio de agricultura, pesca y alimentación, El libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural, Introducción y propuestas de las estrategias de Política Agraria Nacional.

en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones⁴¹⁰. En contraste, los empresarios y/o profesionales que hayan abonado la compensación a los titulares de una explotación sujeta al REAGP, tienen derecho a deducir el importe de tales compensaciones de las cuotas devengadas del IVA por las operaciones que ellos realicen, como si se tratara de cuotas soportadas por dicho impuesto; todo ello sólo si dichos empresarios estuvieran sujetos a otro régimen. Estos empresarios/profesionales estarán obligados a expedir un recibo, el denominado recibo agrícola, a favor del sujeto acogido al REAGP⁴¹¹, y servirá de justificante a efectos de practicar la deducción.

Entre las obligaciones en este régimen que señala la LIVA, está la de llevar un libro de registro en el que deberán ser anotadas las operaciones comprendidas en él; es decir, las operaciones, pero no las facturas, ya que bajo este régimen no existe obligación de emitir facturas por las operaciones que se efectúen, a excepción de las entregas de inmuebles⁴¹². En el supuesto de que se llevaran a cabo otras actividades también acogidas al régimen simplificado, se harán constar en un libro de registro de facturas recibidas, y serán anotadas todas y cada una de las operaciones en relación con cada sector de la actividad. Pero, si se realizaran actividades sujetas al régimen general, deberán cumplirse las obligaciones generales y, en consecuencia, tener separadas en el libro de registro de facturas recibidas las adquisiciones incluidas en el régimen especial. Ello quiere decir que el REAGP es compatible con el resto de regímenes del IVA, incluido el régimen general, pudiendo tributar por el mismo aunque se realicen otras actividades no contempladas en él⁴¹³.

⁴¹⁰ Estos porcentajes a tanto alzado se aplicarán a los precios libres de impuestos, ya sea de los productos agrícolas o de los servicios accesorios de los titulares de las actividades sometidas al REAGP. Cfr. F. ROMERO GARCÍA, “Capítulo IV: El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca”, en la obra colectiva dirigida por F. ROMERO GARCÍA, *La fiscalidad de la agricultura y la ganadería*, CISS, Valencia, 2007, pág. 171.

⁴¹¹ En dicho recibo deberá constar: la serie y número; nombre y apellidos, razón o denominación social, NIF del obligado a su expedición y del titular de la explotación, los precios de los bienes o servicios, porcentaje de compensación aplicado, importe de compensación, firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera. Véase el artículo 14 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Cfr. DIEGO MARTÍN - ABRIL Y CALVO – ALEJANDRO – RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, “Capítulo 23: Las obligaciones formales. La obligación de facturar. Libros de registros. La cooperación y asistencia mutua en el ámbito de la Unión Europea”, en la obra colectiva dirigida por J. M. DE BUNES IBARRA, *Manual...*, cit., pág. 1310.

⁴¹² La regla general es que en este régimen no hay obligación de expedir factura, pero sí tiene la obligación de conservar las recibidas, los recibos que acrediten el cobro de las compensaciones; es decir, todo justificante en que, por el desarrollo de la actividad que realicen, sean ellos los destinatarios. Cfr. F. ROMERO GARCÍA, Capítulo IV: El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en la obra colectiva dirigida F. ROMERO GARCIA, *La fiscalidad de la agricultura y la ganadería*, CISS, Valencia, 2007, pág. 210.

⁴¹³ Artículo 128 de la LIVA.

En realidad, entendemos que a este régimen debe acogerse aquel titular de explotaciones forestales cuyo volumen de actividad sea moderadamente bajo. Como no puede repercutir el IVA si sus ventas no son altas, el porcentaje de la compensación no cubriría sus gastos y a la larga generaría un déficit. Por esto, las compras que realizara en el ejercicio de su actividad no deberían exceder en porcentaje al número de ventas que pudiera tener; todo ello con el fin de mantener un equilibrio entre sus ingresos y egresos.

Recapitulando: el titular de una explotación forestal que no supere los 300.000 euros deberá examinar cuidadosamente qué régimen del IVA le beneficiaría. En el supuesto planteado la ventaja que presenta el régimen simplificado es, valga la redundancia, su simplicidad: no hay obligación de llevar libros contables y, además, será propicio para el titular de la explotación forestal que también se encuentre sujeto al método de estimación objetiva del IRPF, porque se encontrará familiarizado con la aplicación de los módulos e índices. No obstante, sólo podrán acogerse a éste régimen aquellos titulares de la actividad forestal cuyos volúmenes de ingresos no excedan los establecidos. Otro supuesto sería el de un titular de una explotación forestal de gran envergadura (que supere los 600.000 euros). En este caso, dicho titular necesita generar beneficios económicos por su actividad, una actividad que deberá ser rentable (entre las técnicas que se apliquen, estará el reducir los costes en el proceso de producción, el introducir economías de escala para optimizar la comercialización de sus productos, etc.), por lo que la compensación no le beneficiaría al no poder repercutir sus gastos; además, éstos serían más elevados que el porcentaje que podría recibir por la compensación, ocasionándole pérdidas.

Por último, en el supuesto de tratarse de un titular de una explotación forestal pequeña, tanto el régimen simplificado como el general resultarían complicados. A un agricultor con escasos recursos, no le sería fácil contar con un área contable ni cuenta con nociones básica de contabilidad, por tanto, le favorecería acogerse al REAGP.

B. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En España, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se encuentra integrado por tres impuestos, que son, el de transmisiones patrimoniales onerosas, el de actos jurídicos documentados, y de operaciones societarias, mientras que el impuesto equivalente en el Perú es el impuesto de alcabala; es decir, un único impuesto, que es aplicable a todas las transferencias de bienes inmuebles. Sin embargo, las similitudes entre estos impuestos, y su trascendencia en la actividad forestal es lo que a continuación desarrollaremos.

1. Generalidades del impuesto

En el Perú, las transferencias de bienes inmuebles urbanos y rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, se grava por un impuesto municipal denominado alcabala⁴¹⁴. El sujeto pasivo será el adquiriente o comprador del inmueble. Su base imponible es el valor de la adquisición, la misma que no deberá ser menor al valor del autovalúo⁴¹⁵.

Cuando se trata de la primera venta de inmuebles, que realice el constructor, no se encontrará afecto al impuesto, salvo en la parte correspondiente a valor del terreno. En este caso es el TUO del IGV presume que el valor del terreno es el 50 por ciento del valor de transferencia y es a este porcentaje que se aplicará el gravamen.

El gravamen aplicable es del 3 por ciento sobre el valor de adquisición. Sin embargo, no está afecto al impuesto el tramo comprendido entre las 10 primeras UIT del valor del inmueble⁴¹⁶.

⁴¹⁴ **Decreto Supremo N° 156-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal.**

⁴¹⁵ El autovalúo es el valor del bien inmueble, un valor de mercado. Cfr. L. A. ARIAS MINAYA, *Política tributaria para el 2011- 2016*, Consorcio de Investigación Economía y Social CIES - INDE consultores, 2011, pág. 29.

⁴¹⁶ Artículo 21 del Decreto Legislativo N° 776, de 31 de Diciembre de 1993, Ley de Tributación Municipal.

En España, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en adelante ITPyAJD, se encuentra regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, BOE del 20 de octubre de 1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba su Reglamento. Los antecedentes de este impuesto se remontan a los antiguos impuestos sobre Derechos Reales y a la Renta del Timbre del Estado⁴¹⁷. Es un impuesto de naturaleza indirecta, y como tal grava un índice indirecto de capacidad contributiva; es real, pues su hecho imponible puede ser pensado sin referencia a una persona determinada; y es objetivo, pues no influyen las circunstancias personales del contribuyente para su imposición. Además, es un impuesto instantáneo, porque su hecho imponible consiste en un acto, no en una situación que se prolongue en el tiempo; y comporta una cierta complicación por cuanto se compone de tres impuestos diferentes que tienen por objeto las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), los actos jurídicos documentados (AJD), y las operaciones societarias (OS). En otras palabras: cada hecho imponible de estos impuestos constituye una modalidad del ITPyAJD⁴¹⁸. Se encuentra cedido su rendimiento en sus tres modalidades a las CCAA⁴¹⁹, las cuales prevén tipos reducidos para familias numerosas o personas con minusvalías, etc. Éstas, además, pueden regular otros aspectos como el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en las transmisiones de bienes muebles e inmuebles, y en la constitución y cesión de derechos reales. Igualmente, pueden asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen y sobre las deducciones y bonificaciones⁴²⁰.

⁴¹⁷ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág.15; J. MARTÍN - C. LOZANO - F. POVEDA, *Derecho Tributario*, 15ª ed., Thomson Reuters - Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 440 y ss.; G. DE LA PEÑA VELASCO - R. FALCÓN Y TELLA - M. A. MARTÍNEZ LAGO, *Sistema Fiscal Español*, Iustel, Madrid, 2011, págs. 226 y ss.; J. L. GARCÍA GIL – F. J. GARCÍA GIL – M. GARCÍA GIL, *Nuevo tratado del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, DAPP publicaciones jurídicas, España, 2011, págs. 39 y ss.

⁴¹⁸ Cfr. J. L. PASCUAL ESTEBAN – A. M. PASCUAL VEGA, *Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones*, 3ª ed., Bosh, Barcelona, 2004, págs. 38 y ss.; F. ESCRIBANO, “El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario: Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 594.

⁴¹⁹ Artículos 26 y 33 de la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y que modifica determinadas normas tributarias, BOE de 19 de diciembre.

⁴²⁰ El artículo 49 de la Ley 21/2009 establece que en el ITPyAJD «las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Tipos de gravamen: En relación con la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en: Concesiones administrativas. Transmisión de bienes muebles e inmuebles. Constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de

Además, la propia ley del ITPyAJD deja claro que a un contrato o negocio no se le puede exigir más que el pago de uno de estos impuestos; con todo, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias “convenciones” sujetas al impuesto, separadamente se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas. No obstante, en los casos en que un mismo acto deba ser liquidado, no podrá ser por el concepto de TPO y por el de OS, pues estos impuestos son excluyentes.

Además, los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral, o justifique la adquisición de los bienes con buena fe. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen; por tanto, no se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección. De igual forma, en cuanto a los beneficios fiscales, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en la cual el beneficio fiscal se haga constar el total del importe de la liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida. Asimismo, se hará constar, por medio de una nota marginal en los casos de desmembración del dominio, la afectación de los bienes al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo.

Se exigirá este impuesto en el caso de las TPO de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, situados en España, o que pudieran ejercitarse o hubieren de cumplirse en territorio español, o en territorio extranjero –en este último supuesto, cuando la persona obligada al pago del impuesto resida en España⁴²¹–. Es decir, que como norma

garantía. Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma. En relación con la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales. b) Deducciones y bonificaciones de la cuota: Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen con arreglo a lo dispuesto en la letra anterior. En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas». Además, estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado. Asimismo, se les da la potestad a las CCAA para que regulen los aspectos de gestión y liquidación de este impuesto.

⁴²¹ No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español. Véase el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

general en esta modalidad se aplicarán los criterios de territorialidad y de residencia. En el primer caso, el impuesto se exigirá por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español; y en el segundo, por las transmisiones de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio extranjero, siempre que el obligado al pago tenga su residencia en España. Sin embargo, el TR-ITPyAJD contempla dos exenciones sobre estos criterios que para autores como PASCUAL-PASCUAL no hacen más que desvirtuar el contenido de la regla general⁴²². En el caso de los AJD, se exigirá cuando se formalicen en territorio español, y cuando, aunque se formalicen en el extranjero, surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España. Y, por último, en el caso de las OS realizadas por entidades, la norma nos indica tres criterios para aplicar⁴²³.

- Las transmisiones patrimoniales onerosas

En líneas generales, el TR-ITPyAJD señala que son transmisiones patrimoniales sujetas a este impuesto las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Lo son también la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas⁴²⁴. Agrega además la norma otros supuestos que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Se trata de los siguientes: la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando éstas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos⁴²⁵. No obstante, no son las transmisiones *stricto sensu* las que constituyen el hecho imponible, sino, como señala FALCÓN Y TELLA, las

422 Cfr. J. L. PASCUAL ESTEBAN – A. M. PASCUAL VEGA, Los impuestos... op. cit., págs. 42 y ss. FALTA EXPLICAR LA POSTURA DE ESTE AUTOR;

423 Los tres supuestos son: a) Cuando la entidad tenga en España la sede de su dirección; es decir, el lugar donde este centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; b) Cuando la entidad tenga en España .su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea; y en el caso de que si estuviera en un Estado miembro, que no grave la operación societaria con un impuesto similar. c) Que la entidad realice en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o que, si lo estuvieren, no graven estos Estados la operación societaria con un impuesto similar.

424 No se incluyen las concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puerto y en aeropuertos.

425 Incisos 1, 2 y 3 del artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993; y artículos 10 y 11 del Real Decreto 828/1995.

adquisiciones onerosas con independencia de que sean consecuencia de la transmisión de un bien o derecho, siendo imprescindible que el adquirente entregue algo a cambio o asuma alguna obligación⁴²⁶.

Como regla general, la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, y únicamente le serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real del bien o bienes; no obstante, en el caso de tener deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca, éstas no serán deducibles⁴²⁷. Asimismo, se contemplan casos particulares en los que se aplicarán determinadas normas.

La cuota tributaria de este impuesto se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo que haya sido aprobado por la CCAA, si ésta no lo hubiese aprobado este tipo se aplicará el 6 por 100 si se trata de bienes inmuebles así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100 si se trata de transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos. En los casos de constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza, se aplicará un 1 por 100.

- Los actos jurídicos documentados

En general, este impuesto se satisfará mediante cuotas variables o fijas, y se encontrarán sujetos a gravamen los documentos notariales⁴²⁸, los documentos

426 R. FALCÓN Y TELLÁ, Impuesto sobre ...op. cit., pág. 36.

427 Sobre las cargas deducibles PASCUAL-PASCUAL al citar a VELASCO ALONSO e indica que es «poco apta la terminología» utilizada, y que es incongruente hablar de deducción de cargas, pues lo deducible o no deducible son las deudas pero no las cargas que, a lo más, representan una minoración de valor. Véase a J. L. PASCUAL ESTEBAN – A. M. PASCUAL VEGA, Los impuestos...op. cit., pág.116.

⁴²⁸ Están sujetas a este impuesto todas las escrituras, actas y testamentos notariales; es decir, todos los documentos formalizados en España que indefectiblemente se extenderán en papel timbrado. Se considera obligado al pago del impuesto al adquirente del bien o derecho y, en su defecto, a las personas que soliciten dichos documentos, o a las personas en cuyo interés se expidan. Además, en el mismo momento de extenderse el documento, se devengará el impuesto, siempre y cuando pueda determinarse la cuantía; en su defecto, se exigirá sólo la cuota fija. Puesto que es así, podríamos afirmar que sin el documento notarial no puede exigirse el gravamen; no obstante, como señala Falcón Y Tella, en realidad, es sobre el contenido del documento notarial sobre lo que el gravamen recae, dado que es en función del valor del acto o contrato recogido como se cuantifica el impuesto. Además, el autor señala que no basta con que el acto haga alusión a un objeto valorable, sino que es necesario que el acto en sí lo sea. Cfr. R. FALCÓN Y TELLÁ, Impuesto sobre ...op. cit., pág. 100 y ss. Véase también a J. L. PASCUAL ESTEBAN– A. M. PASCUAL VEGA, Los impuestos...op. cit., pág. 207.

mercantiles⁴²⁹ y los documentos administrativos⁴³⁰. En el primer supuesto la cuota del impuesto, estará constituida por las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales. Los testimonios se extenderán en papel timbrado de 0,30 euros por pliego ó 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; empero, las copias simples no estarán sujetas al impuesto. Cuando las primeras copias de escrituras y actas notariales no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, y contengan actos o contratos inscribibles en los Registros⁴³¹, y bienes muebles no sujetos al ISyD o a los conceptos comprendidos en las OP y las TPO, tributarán además al tipo de gravamen que haya sido aprobado por cada Comunidad Autónoma⁴³². En todo caso, si ésta no hubiese aprobado el gravamen, se aplicará el 0,50 por 100. En el segundo y tercer supuesto no profundizaremos por considerar que es de poca trascendencia en la actividad forestal

- Las operaciones societarias

Al igual que las TPO y los AJD, las OS constituyen otro supuesto de transmisiones onerosas, sólo que en ellas, el desplazamiento patrimonial que se grava se produce entre una sociedad y sus socios; por ello, la incompatibilidad entre las OS y las TPO. Además, cabe recordar que este impuesto se encuentra armonizado en el ámbito de la Comunidad Europea, por la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales⁴³³.

⁴²⁹ Entre los documentos mercantiles sujetos a este impuesto, están las letras de cambio, los documentos que realicen función de giroo suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, que la norma detalla en el inciso 1 del artículo 33 del TR-ITPyAJD

⁴³⁰ Los documentos administrativos sujetos a este impuesto son básicamente dos: la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios; y las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por mandato judicial. Al igual que en el anterior supuesto, no ahondaremos más en este impuesto por considerar que es de poca trascendencia en la actividad forestal

⁴³¹ Entiéndase Registro de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial.

⁴³² Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, actualmente derogada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁴³³ En su exposición de motivos, dicha Directiva resalta que los impuestos indirectos establecidos en los Estados miembros que tienen por objeto gravar la concentración de capitales, como son el impuesto al que están sometidos las aportaciones a sociedades y el impuesto de timbre sobre los títulos, dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades, que obstaculizan la libre circulación de los capitales y que deben, consecuentemente, ser eliminadas por la vía de la armonización. Esta Directiva ha sido objeto de muchas modificaciones; entre otras: la Directiva 73/79/CEE del Consejo de 9 de abril de 1973; la Directiva 74/553/CEE del Consejo de 7 de noviembre de 1974; y, la Directiva 85/303/CEE del

El TR-ITPyAJD señala las operaciones societarias⁴³⁴ que se encuentran sujetas a la imposición de este impuesto⁴³⁵, que son: a) La efectiva constitución de sociedades, el aumento y disminución de capital social y la disolución de sociedades; y, b) Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social; y, c) El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

A efectos fiscales el obligado al pago del impuesto a título de contribuyente – cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario-, será por un lado, en el caso de la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social la sociedad; y, por otro lado, en el caso de la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos. Asimismo, el texto refundido indica supuestos de responsabilidad subsidiaria -que no detallaremos-, aplicables en este impuesto.

Con relación a la base imponible, esta se constituye sobre cuatro supuestos:

1) Cuando se trate de la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición a las primas de emisión.

Consejo de 10 de junio de 1985. Para un mejor estudio véase a R. FALCÓN Y TELLÁ, Impuesto sobre ... op. cit., pág. 77.

⁴³⁴ Además, a efectos de este impuesto, tienen la equiparación de sociedad las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos; los contratos de cuentas en participación; la copropiedad de buques; la comunidad de bienes constituida por “actos inter vivos” que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la ley del IRPF; y la misma comunidad constituida u originada por actos “mortis causa” cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior de tres años.

⁴³⁵ Asimismo, la norma indica en una lista *numerus clausus* los supuestos de no sujeción a este impuesto. Se trata de las operaciones de reestructuración; los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un estado miembro de la Unión Europea a otro; la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social; la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad; y, la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

2) Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación⁴³⁶.

3) Cuando se trate de traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo.

4) Cuando se trate de la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas.

Con relación a su cuota tributaria, esta será el resultado de aplicar el tipo de gravamen del 1 por 100 a la base liquidable.

2. Beneficios Fiscales

En el Perú, el impuesto de alcabala, no prevé ningún tipo de beneficio fiscal. En España el ITPyAJD sí. En general, el TR-ITPyAJD establece beneficios tributarios que en un principio son de aplicación para las tres modalidades que integran el ITPyAJD, salvo que en el texto se deduzca con claridad lo contrario. Explícitamente se indica que las exenciones contempladas no se aplicarán a la cuota tributaria de los documentos notariales, ni a las letras de cambio, ni a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro. En el artículo 45 del TR-ITPyAJD, apreciamos dos tipos de exenciones: las subjetivas y las objetivas; y se añade también una relación de leyes especiales que contemplan beneficios fiscales.

Las exenciones subjetivas se conceden para favorecer a ciertos sujetos o entes con la finalidad de que no paguen el impuesto; entre otras, podemos citar: el Estado, las Administraciones Públicas, determinadas entidades sin fines de lucro, las cajas de ahorros, la Cruz Roja, la Iglesia Católica, y algunas otras confesiones religiosas. Las objetivas se conceden teniendo en consideración determinadas actividades. Para algunos autores, como Pascual-Pascual⁴³⁷, aún podrían distinguirse otros tipos sobre éstas; sin embargo, nosotros

⁴³⁶ El TR-ITPyAJD en su inciso 2, del artículo 25, señala que el valor neto está constituido por el valor real de los bienes y derechos aportados, minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

⁴³⁷ Cfr. J. L. PASCUAL ESTEBAN–A.M. PASCUAL VEGA, Los impuestos..., cit., págs. 105 y ss.

no incidiremos en este punto: simplemente indicaremos que estas exenciones tienen en consideración determinados intereses de política económica, social (como es la política agraria), la política urbanística, etc. Finalmente, tenemos a las mencionadas series de leyes que conceden determinados beneficios fiscales, siempre y cuando se cumplan los requisitos y condiciones exigidos en cada una de ellas.

Para nuestro estudio, ahondaremos en alguna exención objetiva y en los beneficios fiscales regulados en las siguientes legislaciones: Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común; Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes, derogada por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias; y la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Al mismo tiempo, en concordancia con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre⁴³⁸, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes para este impuesto en aquellos aspectos sobre los que gocen de capacidad normativa en materia de tipos de gravamen. Empero, éstas deberán ser compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal y sin suponer ninguna modificación a las mismas. En todo caso, estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

a) Exención objetiva referida a determinadas fincas rústicas

Con relación a las exenciones objetivas, señaladas en el TR-ITPyAJD, nos centraremos en la que enuncia que las «transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, la permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos, y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica»⁴³⁹.

⁴³⁸ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y se modifican determinadas normas tributarias.

⁴³⁹ Inicio 6, acápite b, artículo 45.

En líneas generales, en lo que concierne a la concentración parcelaria, podemos destacar que tiene como fin primordial la constitución y mantenimiento de explotaciones de estructura y dimensiones adecuadas, exceptuando las superficies pertenecientes al dominio público, así como los bienes comunales, salvo que los Organismos o Entidades competentes soliciten su inclusión. Además, la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, Decreto 118/1973, indica que con la concentración parcelaria se procurará:

- a) Adjudicar a cada propietario, en coto redondo o en el menor número posible de fincas de reemplazo, una superficie de la misma clase de cultivo y cuyo valor, según las bases de la concentración, sea igual al que en las mismas hubiera sido asignado a las parcelas que anteriormente poseía.
- b) Adjudicar contiguas las fincas integradas en una misma explotación, aunque pertenezcan a distintos propietarios.
- c) Suprimir las explotaciones que resulten antieconómicas o aumentar en lo posible su superficie.
- d) Emplazar las nuevas fincas de forma que pueda ser atendida del mejor modo su explotación desde el lugar en que radique la casa de labor, o la vivienda del interesado, o su finca más importante.
- e) Dar a las nuevas fincas acceso directo a las vías de comunicación, para lo que se modificarán o crearán los caminos precisos⁴⁴⁰.

Se sustenta en el principio de subrogación real, y, tal como destaca Concheiro, dicho principio constituye la sustitución jurídica de un bien por otro en el patrimonio de una misma persona, de tal forma que el bien nuevo viene a ocupar la posición del bien antiguo⁴⁴¹.

Con respecto a la permuta de fincas, se establece que el dueño de una o más fincas rústicas podrá exigir la permuta de las parcelas enclavadas en ellas, cumpliendo determinados requisitos establecidos. A efectos legales, tienen la consideración de enclavadas las parcelas o grupos de parcelas que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

440 Artículo 173, del Decreto 118/1973, de 12 de enero, Ley de Reforma y Desarrollo Agrario. Dicha norma está actualmente vigente.

441 Cfr. J. CONCHEIRO DEL RÍO, *Exenciones...* op. cit., págs. 582 y ss.

- a) Que individualmente o en conjunto estén comprendidas en el área de otra finca, o, sin estarlo totalmente, tengan con ella linderos comunes superiores al setenta por ciento de su perímetro.
- b) Que separen dos o más fincas del mismo propietario, de tal manera que, aisladamente o en conjunto, tengan linderos superiores al treinta por ciento de su perímetro comunes con las fincas entre las que estén situadas⁴⁴².

En ambas situaciones, para que la permuta pueda exigirse, es necesario «que la extensión total de la parcela o de cada grupo de parcelas enclavadas, sea inferior al tercio de la extensión de la finca en que estén comprendidas o de la suma de las extensiones de aquellas a las que separen». Además, también se considerarán enclavadas las parcelas o grupos de parcelas que «aun perteneciendo al mismo dueño de la finca principal, sean poseídas por otras personas titulares de derechos reales de disfrute o arrendamiento o aparcería y se encuentren en las circunstancias definidas en este artículo». El dueño podrá exigir el traslado de aquellas situaciones en condiciones análogas a las de la permuta.

En general, presumimos que la motivación del legislador al contemplar esta exención, entre otras, es crear unidades de estructuras cuyas dimensiones permitan un mejor aprovechamiento del suelo rustico, y evitar la segmentación o división de las parcelas cuya superficie sea inferior a la unidad mínima de cultivo, salvo ciertas excepciones establecidas en la legislación autonómica⁴⁴³.

b) Ley de modernización de las explotaciones agrarias

En el caso de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, que derogó la Ley 49/1981, de 24 de diciembre⁴⁴⁴, explícitamente se indican tres supuestos de exención y diversas reducciones. Para un mejor estudio, hemos agrupado

442 Artículo 261, del Decreto 118/1973, de 12 de enero, Ley de Reforma y Desarrollo Agrario.

443 Ley del Principado de Asturias 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural, artículo 99.2 ; y la LFCM artículo 45.2.a).

444 Esta norma tenía como objetivos principales, entre otros: constituir explotaciones agrarias viables que mantuvieran su integridad y continuidad como unidades empresariales a través de su desarrollo y modernización; y facilitar el acceso de los agricultores jóvenes a la propiedad de los medios de producción y a la sucesión de las explotaciones agrarias. Establecía diferentes beneficios a los titulares de explotaciones familiares agrarias que proyecten modernizar sus empresas. Sin embargo, aunque estos objetivos siguen siendo válidos –tal como lo indica la exposición de motivos de la Ley 19/1995–, los instrumentos aplicados para alcanzar dichos objetivos no han sido eficaces.

estos beneficios fiscales teniendo en consideración las exenciones y las reducciones previstas. Así, tenemos:

a. Estarán exentas del gravamen de actos jurídicos documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al impuesto sobre el valor añadido, cuando los mismos se concedan a:

- i) Titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora, y a titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo⁴⁴⁵.
- ii) Agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria⁴⁴⁶.

La característica de esta exención se presenta –al igual que en el ISyD– para favorecer tanto a las explotaciones agrarias prioritarias, como a los agricultores jóvenes y asalariados agrarios. Como ya mencionáramos en el capítulo del ISyD.

En este sentido, en la Sentencia 544/2008, la Sala señaló: « A juicio de la Sala, si un préstamo se concede para adquirir fincas que permiten alcanzar la calificación de explotación prioritaria o facilitar a los agricultores jóvenes la primera instalación de una explotación prioritaria tienen necesariamente que existir supuestos donde la calificación no exista en el momento de la constitución del préstamo y se solicite y reconozca con posterioridad a la celebración del mismo. En el presente caso, consta no sólo la certificación que acredita que la constitución del préstamo hipotecario ha permitido la adquisición de fincas y obtener la calificación de explotación prioritaria, sino también la certificación de primera instalación de un agricultor joven en una explotación prioritaria, los dos supuestos de hecho a los que se refieren las exenciones contempladas en los arts. 8.º y 20.4 de la Ley 19/1995 (Modernización de las Explotaciones Agrarias).»⁴⁴⁷

b. Estarán exentas en la modalidad de TPO las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta

445 Artículo 8 de la Ley 19/1995.

446 Inciso 4, artículo 20, de la Ley 19/1995.

447 Sentencia 544/2008, de 9 de junio de 2008, del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala Contencioso-Administrativo. Ref. Cef. NFJ031216

materia, siempre que al menos uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria, y que la permuta, que deberá realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades:

- Eliminar parcelas enclavadas.
- Suprimir servidumbres de paso.
- Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado⁴⁴⁸.

Tratándose de fincas rústicas, su transmisión no está sujeta al IVA, sino al TPO. El IVA afecta únicamente a las transmisiones de fincas que tengan la calificación de solares, urbanas o no urbanizables, siempre y cuando concurren los demás requisitos exigibles en el IVA.

c. Estarán exentas del impuesto que grave la transmisión o adquisición –y siempre y cuando en el documento de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuesto de fuerza mayor– la, valga la redundancia, transmisión o adquisición de terrenos por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria⁴⁴⁹.

d. Estarán exentas también del mismo impuesto la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria, o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria⁴⁵⁰. En este supuesto, como bien ha señalado la Sentencia 471/2003, de 9 de mayo, previamente deben cumplirse algunos requerimientos para acceder a este beneficio, así el TSJA señaló: «La aplicación de la exención del artículo 20, inciso 1 de la Ley 19/1995 exige la concurrencia de tres requisitos, uno de carácter subjetivo, ya que debe tratarse de un agricultor joven, otro de carácter objetivo como es

448 Ibidem, artículo 12.

449 Inciso 1, del artículo 10, de la Ley 19/1995, además, la transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública.

450 Ibidem, artículo 20, 1.

que pretenda su primera instalación prioritaria y un último requisito de carácter formal señalado en el art. 9.º 2 Ley 19/199»⁴⁵¹.

Sin embargo, para aplicar esta exención, es necesario que se haga constar en la escritura pública de adquisición⁴⁵² que si las fincas adquiridas fueran enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada más los intereses por demora, salvo en los supuesto de fuerza mayor⁴⁵³. Así tenemos que en la Sentencia de 21 de enero 2008, la Sala señaló: « Procede reconocer el derecho a la reducción del 90 por ciento al haber subsanado mediante escritura pública complementaria la omisión en la anterior escritura de compraventa en el sentido de hacer constar lo previsto en el art. 9.º.2 de la Ley 19/1995 (Modernización de las Explotación Agrarias). La exigencia de que conste en la escritura pública de compraventa y en el Registro de la Propiedad en relación con los posibles terceros adquirentes de buena fe, y la garantía para la Hacienda pública de que percibirá el Impuesto correspondiente o la parte que se ha dejado de ingresar, si se produjera la enajenación, el arrendamiento o la cesión durante el plazo de los cinco años siguientes, se ha conseguido con la escritura pública complementaria »⁴⁵⁴

e. Para los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una explotación prioritaria, o de las que con su integración permitan constituir la, se dispondrá de una reducción al 90 por 100 en la base imponible en la modalidad de TPO⁴⁵⁵.

451 Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 471/2003, de 9 de mayo de 2003. Ref. Cef. NFJ016230.

452 En el supuesto de que las fincas transmitidas estuviesen inscritas deberá constar en el Registro de Propiedad.

453 Inciso 2, del artículo 9.

454 Sentencia de 21 de enero del 2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Tribunal Superior De Justicia De Andalucía (Sede en Sevilla). Cef. Ref. NFJ030159.

455 Ibídem, artículo 13

En este caso, cuando el legislador utiliza la expresión «cualquier otro procedimiento para inmatricular», ciertamente debemos presumir que se refiere a los títulos públicos de adquisición o a las certificaciones administrativas de dominio⁴⁵⁶.

f. La transmisión o adquisición (de la explotación o de sus elementos integrantes) por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria, o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, dispondrá de una reducción del 90 por 100⁴⁵⁷ de la base imponible del impuesto que la grave, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. Además, la reducción se elevará al 100 por 100 en los dos siguientes supuestos:

- i) En caso de continuación de la explotación prioritaria por el cónyuge superviviente.
- ii) En caso de que el adquirente sea un agricultor joven o un asalariado agrario, y la transmisión o adquisición se realice durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

No obstante, para la aplicación de dicha reducción, es necesario que conste en la escritura pública de adquisición⁴⁵⁸ que si las fincas adquiridas fueran enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo que se hubiese

456 Para CONCHEIRO esta claro que el legislador se refiere al grupo restante de procedimientos para inmatricular vigente en el ordenamiento español. Véase a J. CONCHEIRO DEL RIO, *Exenciones...* op. cit., pág. 769. VER LEY HIPOTECARIA.

457 En esos términos en la Sentencia 1540/2003, de fecha 24 de noviembre del 2003, el Tribunal Superior De Justicia De Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, señaló: «No es de aplicación la reducción del 90 por 100 de la base imponible pretendida por el sujeto pasivo que declara que la adquisición del terreno la hace con la intención de constituir una explotación prioritaria, condición que no llega a cumplirse. No se concede la calificación de explotación prioritaria puesto que el sujeto pasivo no cumplía la condición de ser agricultor a título principal, pues no obtiene al menos la mitad de su renta total de la actividad agraria ejercida en su explotación y el tiempo de trabajo que dedica a actividades relacionadas con la explotación no supera la mitad de su tiempo de trabajo total».Ref.-Cef. NFJ016215.

458 En el supuesto de que las fincas transmitidas estuviesen inscritas, deberá constar en el Registro de Propiedad.

dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada más los intereses por demora, salvo en los supuesto de fuerza mayor⁴⁵⁹.

En el caso de los puntos i) e ii), más que ante una transmisión, estamos ante una cesión total del patrimonio, que estaría comprendido dentro de la esfera del IVA y no del TPO, impuesto que salvo algunas excepciones es incompatible con el IVA. No obstante, es preciso recordar en este punto que la ley del ITPyAJD en su inciso 5, artículo 7, señala:

«5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido»⁴⁶⁰.

459 Incisos 1 y 2, del artículo 9 de la Ley 19/1995.

460 En el apartado 1 del artículo 7 se enumeran las operaciones a las que nos hemos referido. Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas; b) la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo. En el apartado 2, encontramos que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto: a) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones; b) los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 % del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio; c) los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de

g. En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa» que realicen los titulares de explotaciones agrarias de terrenos con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, como mínimo, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto que la grave, siempre y cuando en el documento de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuesto de fuerza mayor.

h. En la transmisión o adquisición por cualquier título, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que la graven la transmisión o adquisición⁴⁶¹. Además, la reducción se elevará al 85 por 100 en el caso de que el adquirente sea un agricultor joven o un asalariado agrario, y la transmisión o adquisición se realice durante los cinco años siguientes a su primera instalación⁴⁶². Sin perjuicio de ello, para la aplicación de esta reducción, en ambos supuestos es necesario dejar constancia en la escritura pública de adquisición⁴⁶³ que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada más los intereses por demora, salvo en los supuesto de fuerza mayor⁴⁶⁴.

documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación; d) los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.

461 Artículo 11. Autores como consideran que este artículo contempla una bonificación especial. Cfr. J. CONCHEIRO DEL RÍO. Exenciones... op. cit., pág. 580 y ss.

462 Inciso 2, artículo 20.

463 En el supuesto de que las fincas transmitidas estuviesen inscritas, deberá constar en el Registro de Propiedad.

464 Inciso 2, artículo 9. En este sentido, en la Sentencia 908/2010, de 25 de octubre, la Sala ha considerado: «No procede la aplicación de la reducción pues en el documento privado de adquisición de 2001 no se recogen los requisitos esenciales para que las explotaciones agrarias tengan la consideración de prioritarias, como es el grado de dedicación a la agricultura de sus titulares. Es irrelevante que en la posterior escritura pública de 2004 se recojan los acuerdos del documento privado. E incluso consta que cuando se adquiere la finca no tenía la calificación de explotación agrícola prioritaria [...]». Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 908/2010, de 25 de octubre de 2010. Ref. CEF. NFJ041891.

En este caso, la operación se contempla como un conjunto desagregado de bienes, de tal modo que cada uno es tratado separadamente según su naturaleza jurídica. La reducción del 75 por 100 afecta a la base imponible de cada entrega; y en los inmuebles exentos del IVA, se aplicará aquella reducción en la base imponible del TPO.

En este sentido, podemos citar la Sentencia 941/2010, de fecha 16 de diciembre, donde la Sala señaló: «No procede la aplicación del beneficio fiscal, ya que ello exige su acreditación, no siendo suficiente con la mera alegación por parte del contribuyente. En el presente supuesto, la parte actora aporta dos certificados de la Dirección General de Política Agraria Comunitaria de la Consejería de Agricultura y Medio Ambiente. Uno de ellos recoge expresamente que «este certificado no servirá como acreditación para la obtención de los beneficios fiscales» establecidos en la Ley 19/1995. El segundo de los certificados dice que tiene validez desde 2006. En consecuencia, estos documentos no son suficientes para probar las condiciones que permiten la aplicación de la exención del art. 11 de la Ley 19/1995 pues no acreditan plenamente que el actor en la fecha del devengo tuviera la condición de titular de explotación prioritaria. Hubiera sido necesario probar que el día que se celebra la compraventa el contribuyente era titular de una explotación prioritaria, que no perdía esta condición por la adquisición realizada o que alcanzaba precisamente esta condición como consecuencia de la adquisición, circunstancias que no aparecen en los certificados presentados, sin que el actor presente documentación complementaria de la que pudiera desprenderse el cumplimiento de los requisitos para aplicar el beneficio fiscal»⁴⁶⁵. En otro supuesto, la sala señaló: «No procede la aplicación de la exención que se establece para la transmisión de explotaciones agrarias prioritarias ya que de lo actuado en el expediente administrativo, a la fecha del devengo del impuesto no se cumplen los requisitos que hacen viable la aplicación de la exención pretendida. Para que una explotación agraria tenga la consideración de prioritaria es necesario que sea objeto de calificación previa por parte de la Administración competente, debiendo incluirse en el catálogo correspondiente. Dicha calificación y su inclusión en el catálogo tiene naturaleza constitutiva sin que sin dicha calificación previa se puedan obtener los beneficios legalmente previstos. La pretensión de la aplicación de exención del impuesto de fincas calificadas de explotación prioritaria para primera instalación de joven agricultor no puede prosperar por cuanto que a la fecha en que se produce el hecho imponible, que es

⁴⁶⁵ Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 941/201, de 16 de diciembre de 2010. Ref. Cef. NFJ042256.

la fecha de la compraventa de 11 de marzo de 1998, la finca no había sido objeto de calificación prioritaria ya que la calificación se realiza el 8 de noviembre de 2000»⁴⁶⁶.

c) Montes vecinales en mano común

La Ley de Montes Vecinales en Mano Común⁴⁶⁷ especifica que «Las certificaciones que se expidan para inmatriculación registral de los montes contendrán los requisitos del artículo 206 de la Ley Hipotecaria y concordantes de su Reglamento, estarán exentas de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; y, además, serán gratuitas las primeras inscripciones de tales montes y las cancelaciones a que haya lugar con tal motivo»⁴⁶⁸.

No profundizaremos en la figura de los Jurados Provinciales. Sin embargo, es preciso decir sobre ellos que no desvirtúan el carácter privado de los montes vecinales⁴⁶⁹; que son unos órganos administrativos creados por la legislación anterior, semejantes, como ilustra BOCANEGRA, a los Jurados de Expropiación; y que dentro de sus competencias conocen las cuestiones sobre los expedientes de clasificación de los MVMC⁴⁷⁰, es decir, otorgan el reconocimiento del “carácter vecinal” de un monte.

Las resoluciones del Jurado, auténticos actos administrativos, ponen fin a la vía administrativa. En el caso de que hubiera disconformidad, podrán ser directamente impugnadas por la vía contencioso-administrativa, y si no hubiere oposición,

466 Sentencia 95/2010, de fecha 17 de febrero del 2010, del Tribunal superior de Justicia de Castilla La-Mancha, Sala Contencioso-Administrativo. Ref. Cef. NFJ038449.

467 Como mencionáramos en capítulos anteriores, la titularidad de estos montes se atribuye a las agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales.

468 Ley 55/1980, de 11 de noviembre, Régimen de montes vecinales en mano común, BOE del 21 de noviembre de 1980, inciso 3, del artículo 13. Si bien este es el único artículo que explícitamente contempla un beneficio fiscal, es significativo citar que en su primera disposición transitoria se indica: «por excepción a lo dispuesto en el artículo trece, tres, de esta Ley, las resoluciones de los Jurados Provinciales tendrán eficacia, durante el plazo de cinco años a partir de su firmeza, para rectificar las inmatriculaciones contradictorias del Registro de la Propiedad, salvo que las mismas se hayan practicado en virtud de sentencia dictada en juicio declarativo».

469 Si bien esta figura puede interpretarse como una intervención administrativa del ente público, en realidad, como bien señala BOCANEGRA, se trata de una singularidad en el régimen de una propiedad privada que «no llega a desnaturalizar ese carácter privado de los montes vecinales». Cfr. R. BOCANEGRA SIERRA, Los montes vecinales en mano común: naturaleza y régimen jurídico, Instituto de estudios de administración local, Madrid, 1986, págs. 235 y ss.

470 Véanse los artículos 10 y 12 de la Ley 55/1980. Es referencia obligatoria para profundizar en el tema de los montes vecinales la obra de R. BOCANEGRA SIERRA, Los montes... op. cit.

correspondería hacer su anotación en el Registro de la Propiedad⁴⁷¹. Es decir, una vez, sea firme la resolución del Jurado que otorgue la propiedad del monte a la comunidad vecinal, se expedirán las certificaciones correspondientes para su inmatriculación registral, y en todo caso contemplando los requisitos establecidos en la Ley Hipotecaria para la inscripción de bienes inmuebles⁴⁷².

d) Régimen fiscal de las cooperativas

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, prevé beneficios fiscales para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas. Estas cooperativas pueden ser: cooperativas protegidas; cooperativas especialmente protegidas de primer grado, y cooperativas protegidas de segundo grado.

Las cooperativas protegidas son aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajustan a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas, o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida establecida en la norma⁴⁷³. Así, tenemos, que las cooperativas protegidas disfrutan de la siguiente exención:

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre⁴⁷⁴, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:
 - a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
 - b) La constitución y cancelación de préstamos incluso los representados por obligaciones.

471 Inciso 8, artículo 10.

472 Artículo 206 del Decreto de 8 de febrero 1946, Ley Hipotecaria, BOE 27 febrero 1946.

473 Artículo 6

474 El Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines⁴⁷⁵.

Esta exención se aplicará a todas las modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; no obstante, el gravamen fijo de la modalidad de actos jurídicos documentados deberá ser satisfecho

Dentro de las cooperativas especialmente protegidas de primer grado, se encuentran las cooperativas agrarias⁴⁷⁶. Éstas, además de gozar de los beneficios de las cooperativas protegidas, disfrutan de la siguiente exención:

«1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios»⁴⁷⁷.

Una particularidad para el ejercicio de este beneficio es que tanto en las cooperativas protegidas, como en las especialmente protegidas, no es necesario que previamente exista una declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute⁴⁷⁸.

En cuanto a las cooperativas especialmente protegidas de segundo grado, mientras no incurran en causa que genere la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, disfrutarán de los beneficios fiscales previstos para las cooperativas protegidas. No obstante, si la cooperativa asocia exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos para éstas⁴⁷⁹.

En síntesis, el ITPyAJD prevé varios beneficios tributarios aplicables actividad forestal que tenga la consideración de explotación agraria prioritaria; dicho beneficios no son contemplados ni en la Ley ni en el TR del ITPyAJD sino en una ley especial, La Ley 19/1995. Estos beneficios incentivan al titular de la explotación con tierras rústicas y

475 Inciso 1, artículo 33.

476 Dentro del grupo de las cooperativas especialmente protegidas de primer grado, se encuentran las cooperativas de trabajo asociado, las cooperativas agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, las del mar, y las cooperativas de consumidores y usuarios.

477 Artículo 34.1.

478 Artículo 37 de la Ley 20/1990.

479 Artículo 35 de la Ley 20/1990.

dedicadas a la actividad forestal para que no las fragmentarla sino por el contrario tienda a trabajar en superficies de mayor envergadura a fin de que le genere los ingresos necesarios para mantener su calidad de vida; además, de motivar a los agricultores jóvenes para que consideren a esta actividad como provechosa.

V. IMPUESTOS MUNICIPALES

A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

1. Generalidades del impuesto.

En el Perú, el impuesto predial⁴⁸⁰ grava el valor de a propiedad de terrenos urbanos y rústico. Se calcula de acuerdo a la base imponible, la cual está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en cada distrito. El valor total se determina de acuerdo a los valores arancelarios de terrenos y a los valores unitarios oficiales de edificación vigentes a 31 de diciembre del año anterior. Es de periodicidad anual.

Los índices de depreciación por antigüedad y estado de conservación que se apliquen serán acorde a lo que estipule la resolución ministerial aprobada anualmente por el Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción. Una vez determinada la base imponible, el impuesto se calcula aplicando a dicha base la siguiente tasa:

Unidades Impositivas Tributarias (UIT)	Porcentaje
Hasta 15 UIT	0,2
Entre 15 y 60 UIT	0,6
Más de 60 UIT	1

En España, el impuesto sobre bienes inmuebles, en adelante IBI, es considerado uno de los más importantes por su capacidad recaudatoria en el sistema impositivo local. La regulación actual del sistema tributario de las Haciendas Locales se estableció con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL)⁴⁸¹. Esta ley fue sufriendo importantes modificaciones, y, con la finalidad de ofrecer una mayor claridad, se integró en un único cuerpo normativo mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las

⁴⁸⁰ Decreto Supremo N° 156-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal

⁴⁸¹ La segunda disposición transitoria del TRLRHL estableció que el impuesto sobre bienes inmuebles comenzaría a exigirse en todo el territorio nacional a partir del primero de enero de 1990.

Haciendas Locales (TRLRHL)⁴⁸². Algunos autores señalan que tiene su antecesor en el impuesto a las antiguas contribuciones territoriales rústica y urbana, y que, además, implicó la desaparición del impuesto sobre solares⁴⁸³.

Es un impuesto municipal⁴⁸⁴ de naturaleza directa⁴⁸⁵, de carácter real⁴⁸⁶, de gestión compartida⁴⁸⁷, periódico⁴⁸⁸, que grava la titularidad en base a una serie de derechos⁴⁸⁹,

⁴⁸² El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, BOE del 9 de marzo, señala, entre los impuestos municipales obligatorios, el impuesto sobre bienes inmuebles, que se encuentra regulado en los artículos 60 al 77.

⁴⁸³ J. VARONA ALABERN expone que el IBI es un tributo construido sobre las cenizas de las derogadas contribuciones territoriales (rústica y urbana), de las cuales puede considerarse su legítimo sucesor; no obstante, no quiere eso decir que su estructura sea idéntica a las de aquellas contribuciones. Cfr., entre otros, J. VARONA ALABERN, *El valor catastral: su gestión e impugnación. Análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el impuesto sobre bienes inmuebles*, 3ª ed., Aranzadi, Madrid, 2001, págs. 25 y ss.; F. DANS DEL VALLE – F. MOLINA RODRÍGUEZ – J. RAPOSO ARCEO – A. ROMERO GARCÍA, “La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal”, en *Agricultura y Sociedad*, N° 85, enero-abril, 1998, págs. 74 y ss.; Mª. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, “El impuesto sobre bienes inmuebles”, en la obra colectiva dirigida por D. MARÍN-BARNUEVO FABO, *Los tributos locales*, 2ª ed., Thomson Reuters, Navarra, 2010, págs. 33 y ss.; J. RODRÍGUEZ – M. CARRASCAL, “Impuestos sobre bienes inmuebles”, en la obra colectiva dirigida por P. HERRERA MOLINA – J. GALÁN RUIZ, *Tributos locales y autonómicos*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 153 y ss.; I. PÉREZ ROYO, “Impuestos municipales”, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 904; y a I. MERINO JARA, *Impuesto sobre bienes Inmuebles*, Aranzadi, Navarra, 2001.

⁴⁸⁴ Ello implica que su exigencia sea obligatoria por parte de los municipios. Éstos, además, a través de las Ordenanzas Fiscales, desarrollan distintos elementos relativos tanto al tipo concreto de gravamen, como a los vinculados a la gestión. Ahora bien, la gestión de este impuesto es compartida con la Administración Estatal, tema del que nos ocuparemos más adelante.

⁴⁸⁵ En tanto que grava la posesión del patrimonio de bienes inmuebles como una manifestación directa de la capacidad económica.

⁴⁸⁶ Los impuestos reales son aquellos cuyo hecho imponible se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria, es decir, que no tienen en cuenta un sujeto pasivo determinado.

⁴⁸⁷ Hay autores como, por ejemplo, Mª. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, que afirman que tanto el IBI como el IAE pueden calificarse como tributos de gestión compartida, entendida así porque el Estado se reserva competencias de gestión catastral, la determinación de las bases liquidables y la elaboración de padrones. Cfr. Mª. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *El impuesto...* op. cit., págs. 37 y ss. VARONA ALABERN comenta que la correcta aplicación del IBI exige tener en cuenta el TRLRHL y la Ley del Catastro, ya que sin la conjunción de ambos textos normativos el impuesto devendría inaplicable; añade que si bien «el valor catastral despliega eficacia en otros tributos, la mutua dependencia y estrecha relación entre el IBI y el Catastro no aparece en los demás gravámenes y constituye una peculiaridad de este impuesto que, a pesar de la referida autonomía catastral, permite continuar defendiendo la especial relevancia de aquella dualidad de gestiones en el tributo local», J. E. VARONA ALABERN, *El valor catastral: su gestión e impugnación*, Thomson Reuters Aranzadi, 4ª ed., Pamplona, 2011, pág. 34.

⁴⁸⁸ Se devenga el primer día del período impositivo, que coincide con el año natural.

⁴⁸⁹ El inciso 1 del artículo 61 del TRLRHL indica la titularidad de los siguientes derechos: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen

sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales, situados en cada término municipal⁴⁹⁰. En otras palabras, la imposición es sobre los bienes inmuebles, pero no se limita sólo al derecho de propiedad⁴⁹¹. Lo que la norma indica es un orden de prelación según el cual la existencia de uno de los derechos enumerados en un lugar anterior excluye la sujeción del inmueble al resto de ellos, exceptuados los bienes inmuebles de características especiales, en los que no rige ese orden de prelación excluyente⁴⁹².

Ahora bien, la norma nos proporciona una lista “*numerus clausus*” de los bienes que no se encuentran sujetos a este impuesto. Son los siguientes:

- a) Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito; y*
- b) Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:*
 - Los de dominio público afectos a uso público.*
 - Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.*
 - Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación⁴⁹³.*

afectos; b) De un derecho real de superficie; c) De un derecho real de usufructo; d) Del derecho de propiedad.

490 Cada Ayuntamiento grava los inmuebles situados en su término municipal o la parte situada en dicho término cuando se trata de inmuebles localizados en el territorio de varios ayuntamientos.

491 Esto es, el propietario tan sólo estará sujeto si no existe concesionario, superficiario o usufructuario; el concesionario siempre estará sujeto, pero el usufructuario tan sólo estará sujeto si no existe concesionario o superficiario; y el superficiario tan sólo estará sujeto si no existe concesionario.

492 Como señala J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «si existe un derecho de usufructo sobre un bien inmueble, se produce la sujeción a IBI por este concepto y no por el de propiedad. No obstante, se trata de una regla general que presenta una excepción, según la nueva redacción del artículo 62 del TRLRHL. Nos referimos a los inmuebles de características especiales, en que no rige este orden de prelación excluyente en los supuestos en que existen concesiones que no agotan la extensión superficial de aquellos. En estos casos, concurre el hecho imponible derivado de la concesión con el de la propiedad, este último por la parte no afectada por aquella». J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, “Impuesto sobre bienes inmuebles” en la obra dirigida por P. J. CARRASCO PARRILLA, Derecho tributario local, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 121.

493 Inciso 5, artículo 61, del TRLHL.

En cuanto a los bienes sujetos a esta imposición, es importante para nuestra investigación determinar qué bienes inmuebles son considerados rústicos (y dentro de estos, cuáles son construcciones, y cuáles, suelo), debido a que a los inmuebles rústicos se les aplica un tipo de gravamen inferior al de los bienes inmuebles urbanos y al de los de características especiales. Para ello, debemos remitirnos a las normas reguladoras del catastro inmobiliario; en concreto, al Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante TRLCI)⁴⁹⁴, en el que se establece que la naturaleza urbana o rústica de un suelo es lo que determina para el Catastro que un inmueble sea urbano o rústico, con excepción de los bienes de características especiales⁴⁹⁵. El TRLCI califica los suelos como rústicos de manera indirecta: señala que el suelo de naturaleza rústica es aquel que no sea de naturaleza urbana ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales. En este contexto, convenientemente García-Moncó apunta que «el legislador articuló un sistema de delimitación en el cual el peso de la elaboración científica recayó sobre la noción de suelo urbano, quedando el resto de los terrenos englobados bajo la categoría de suelo rústico; y ello supone que el suelo no urbanizable y el urbanizable, mientras no se apruebe el programa de actuación urbanística, deben considerarse terrenos rústicos, al no haber sido considerado bienes inmuebles urbanos»⁴⁹⁶. Por tanto, en primer lugar, debemos remitirnos a la definición de suelo urbano; a saber:

- a) *El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.*
- b) *Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.*

494 Ley del Catastro Inmobiliario de 2004. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, BOE 8 marzo 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

495 Catastralmente, existen dos tipos de bienes inmuebles rústicos: aquellos que poseen una construcción en terreno rústico y los terrenos rústicos sin construcciones (o con alguna construcción de poca entidad). Para VARONA ALBERN, esta distinción es importante porque a cada uno le correspondería un régimen jurídico diferente, siendo que a los primeros se les aplicaría la regla de valoración y el procedimiento previsto en la Disposición Transitoria Primera, y a los otros, la Disposición Transitoria Segunda del TRLCI. J. VARONA ALBERN, *El valor...*, op cit., págs. 239 y ss.

496 A. GARCÍA-MONCÓ, *El impuesto sobre bienes inmuebles y los valores catastrales*, Nova Lex, España, 1995, pág. 58.

- c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.*
- d) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.*
- e) El suelo ya transformado, por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.*
- f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.*

Se excluyen de esta definición los bienes inmuebles de características especiales⁴⁹⁷.

En segundo lugar, debemos precisar que las construcciones son:

- a) Los edificios, cualesquiera sean los materiales de que estén contruidos y el uso a que se destinen, siempre que se encuentren unidos permanentemente al suelo y con independencia de que se alcen sobre su superficie o se hallen enclavados en el subsuelo y de que puedan ser transportados o desmontados.
- b) Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, ganaderas, forestales y piscícolas de agua dulce, considerándose como tales, entre otras, los diques, tanques, cargaderos, muelles, pantanales e invernaderos, y excluyéndose en todo caso la maquinaria y el utillaje.
- c) Las obras de urbanización y de mejora, tales como las explanaciones, y las que se realicen para el uso de los espacios descubiertos, como son los recintos destinados a mercados, los depósitos al aire libre, los campos para la práctica del deporte, los estacionamientos y los espacios anejos o accesorios a los edificios e instalaciones.

497 El Artículo 8 del TRLCI establece que los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto completo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble. Quedan comprendidos en este grupo:

- «a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluidos su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales».

No tendrán la consideración de construcciones aquellas obras de urbanización o mejora que reglamentariamente se determinen, sin perjuicio de que su valor deba incorporarse al del bien inmueble como parte inherente al valor del suelo, ni los tinglados o cobertizos de pequeña entidad⁴⁹⁸.

En síntesis, no tendrá la consideración de suelo rústico aquel que se encuentre comprendido dentro de la definición de suelo urbano. Además, las construcciones tendrán la característica de ser consideradas urbanas o rústicas dependiendo del suelo donde se erijan. Como muestra de ello, en la actual Ley de Montes se armonizan estos conceptos. La definición de montes incluye: «todo terreno en el que vegetan especies forestales arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación, que cumplan o puedan cumplir funciones ambientales, protectoras, productoras, culturales, paisajísticas o recreativas», y, también, «las construcciones e infraestructuras destinadas al servicio del monte en el que se ubican»⁴⁹⁹. Sin embargo, la anterior Ley de Montes⁵⁰⁰ no incluía en su definición de monte las construcciones, sino solamente el terreno forestal en que crecían especies arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, siempre que no fueran características del cultivo agrícola.

Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades descritas en el artículo 35.4 de la LGT⁵⁰¹. La base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario⁵⁰².

⁴⁹⁸ Inciso 4, artículo 7, del TRLCI.

⁴⁹⁹ Artículo 5 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, Ley de Montes. BOE del 22 noviembre 2003.

⁵⁰⁰ Incisos 2) y 3), artículo 1, de la Ley de Montes de 1957, del 08 de junio de 1957. BOE del 10 junio 1957, núm. 151, pág. 362.

⁵⁰¹ Que cumplan con ser titulares del derecho que constituye el hecho imponible. Es decir, serán contribuyentes los titulares de una concesión administrativa, los titulares de un derecho real de superficie, los titulares de un derecho real de usufructo y los titulares del derecho de propiedad. En los supuestos de cambio de titularidad se contempla que los inmuebles quedarán afectos al pago de la totalidad de la deuda tributaria en régimen de responsabilidad subsidiaria.

⁵⁰² Ahora bien, es preciso indicar que el valor catastral de un bien inmueble está integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones; ambos en conjunto no pueden exceder el valor del mercado, y, además, dicho valor catastral conlleva un procedimiento que, en el caso de los bienes rústicos y urbanos, puede ser de valoración colectiva o individualizada. La base liquidable es el resultado de practicar en la base imponible la reducción prevista en la ley (artículo 67 del TRLRHL). Véase el artículo 22 y ss, del TRLCI. VARONA ALBERN opina que el criterio asumido por el legislador es el de «otorgar especial relevancia al suelo en detrimento de las construcción, de tal forma que si ésta se yergue en suelo urbano, el inmueble será urbano para el Catastro, pero si se erige sobre terreno rústico, todo el inmueble (incluida la construcción) se considerará rústico en aquel Registro», J.

En los procedimientos de valoración de carácter parcial y simplificados, la motivación consistirá en expresar los datos indicados del ejercicio en que se notifique. La reducción⁵⁰³ se aplica de oficio, es decir, no hay necesidad de que previamente sea solicitada por el sujeto pasivo y durante un período de nueve años a contar desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales; sin embargo, en ningún caso se aplicará sobre los bienes inmuebles de características especiales. La aplicación de la reducción de la base imponible de los inmuebles urbanos y rústicos procederá cuando:

- a) Se trate de inmuebles cuyo valor catastral se incremente por procedimientos de valoración colectiva de carácter general, en virtud de la aplicación de la primera ponencia total de valores, o de sucesivas ponencias totales aprobadas una vez transcurrido el período de reducción establecido.
- b) Se trate de inmuebles sitos en municipios para una ponencia de valores que haya dado lugar a la aplicación de la reducción anterior, y cuyo valor catastral se altere, antes de finalizar el plazo de reducción, por alguno de los siguientes procedimientos:
 - De valoración colectiva de carácter general.
 - De valoración colectiva de carácter parcial.
 - Simplificados de valoración colectiva.
 - De inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, solicitudes, subsanación de discrepancias e inspección catastral.

La cuota íntegra de este impuesto se obtiene aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen correspondiente. La cuota líquida es el resultado de minorar a la cuota

E. VARONA ALARBERN, *El Valor...*, cit., págs. 236 y ss. Asimismo, FERNÁNDEZ LOPEZ, precisa que las construcciones siguen el régimen jurídico del suelo sobre el que se asientan. Cfr. R. FERNÁNDEZ LOPEZ, *Régimen tributario...*, cit., pág. 307. También, M^a. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, nos ilustra sobre la principal motivación para introducir la citada reducción en el impuesto, precisando que se con ello se pretendía «limitar el impacto que las revisiones de valores tenían sobre el contribuyente». Agrega que los hoy denominados procedimientos de valoración colectiva de carácter general, son las antiguas revisiones, y que «hoy conllevan por lo general fuertes incrementos en los valores catastrales, como consecuencia de la adecuación de éstos al mercado, lo cual suponía un aumento notable de la cuota tributaria para muchos inmuebles». M^a. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *El impuesto...*, cit., págs. 106 y ss.

⁵⁰³ Además, la reducción en la base imponible del IBI será aplicable a los bienes inmuebles urbanos y rústicos cuyo valor se incremente como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general. Que el valor catastral se incremente como consecuencia de los procedimientos de valoración colectiva es un requisito forzoso, puesto que lo que pretende la reducción es distribuir en forma equitativa el incremento de tributación correspondiente a ese aumento de valor catastral. Cfr. M^a. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *El impuesto...*, cit., pág. 108

íntegra el importe de las bonificaciones que sean aplicables. El TRLRHL no establece un tipo de gravamen que pueda ser incrementado por diversas causas, sino que directamente otorga a los ayuntamientos una libertad de decisión en la fijación concreta del tipo de gravamen básico del IBI aplicable en su territorio. Asimismo, el TRLRHL indica los márgenes dentro de los cuales puede actuar cualquier ayuntamiento: hay un tipo de gravamen mínimo y supletorio en el caso de que el municipio no fije ninguno en la ordenanza fiscal, y un tipo máximo que establece el límite que, en principio no pueden sobrepasar al hacer uso de su autonomía municipal. El caso de los inmuebles de características especiales es un poco distinto, pero no está dentro de nuestra materia de estudio⁵⁰⁴.

Bien inmueble	Tipo supletorio	Tipo mínimo	Tipo máximo
Urbano	0,4	0,04	1,10
Rústico	0,3	0,3	0,90
Características Especiales	0,6	0,4	1,3

Al mismo tiempo, los ayuntamientos respectivos podrán incrementar los tipos fijados con los tipos porcentuales que para cada caso se indican, si se presentan las siguientes circunstancias. Entiéndase que este incremento podrán realizarlo en una sola de estas circunstancias, o en más de una simultáneamente dependiendo de cada caso en concreto.

	Bien urbano	Bien rústico
Capital de provincia o comunidad autónoma	0,07	0,06
Prestación del servicio de transporte público colectivo de superficie	0,07	0,05
Prestación de más servicios que los obligatorios	0,06	0,06
Los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80 por cien de la superficie del término.	0,00	0,15

Igualmente, dentro de los anteriores límites, se fijan tipos diferenciados que los ayuntamientos podrán establecer para los inmuebles urbanos, atendiendo a los usos previstos en la normativa catastral, en los que no profundizaremos. Al entrar en vigor nuevos valores catastrales, por el cambio que ello conlleva, los ayuntamientos podrán

504 J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *Impuesto...*, cit., pág. 151.

reducir el tipo de gravamen general previsto, que será para los bienes de naturaleza urbana de hasta un 0,1 por ciento y en los rústicos, hasta un 0,075, y que podrá establecerse por una duración máxima de 6 años desde que entre en vigor la alteración del valor.

2. Beneficios Fiscales

a) Beneficios contemplados en la normativa peruana: régimen aplicable a la zona de la amazonía

La Ley N° 27037, prevé una deducción aplicable al valor de los predios (urbanos o rústicos) de las personas naturales o jurídicas. Sin embargo, debe cumplirse con un requisito, esto es, dichos predios deberán encontrarse ubicados en la Amazonía. El porcentaje a aplicar lo determinará anualmente cada municipio, tomando en consideración la ubicación y uso del predio⁵⁰⁵. Aunque, la norma señala como inafectos al pago de este impuesto a los predios pertenecientes a las comunidades campesinas y nativas⁵⁰⁶.

Creemos que este beneficio debería aplicarse en todo el territorio y a todos los predios rústicos dedicados a la actividad forestal, dado que el legislador esta olvidando que en la sierra existen también zonas boscosas susceptibles de concesiones forestales que deberían promoverse. Aunque, un campesino puede beneficiarse de diferentes tipos de créditos a bajo interés para promover la actividad agraria y forestal no podrá acceder a ellos si su actividad principal no le permite tener una renta para satisfacer sus necesidades básicas.

b) Beneficios contemplados en la normativa Española

1º. Exenciones de aplicación obligatoria

⁵⁰⁵ Artículo 18 de la Ley N° 27037, señala « Para efectos tributarios, las personas naturales o jurídicas ubicadas en la Amazonía, deducirán del valor correspondiente a los predios (autoavalúo), en la forma y el porcentaje que establezca el Reglamento de la presente Ley». Además véase el artículo 3 del Decreto Supremo N° 031-99-EF.

⁵⁰⁶ Artículo 17, literal g) Decreto Legislativo N° 776, de 31 de Diciembre de 1993, Ley de Tributación Municipal.

El TRLRHL ha señalado los bienes inmuebles que se encuentran exentos del pago de este impuesto, generándose una lista cerrada, de forma tal que ningún otro título puede ser integrado⁵⁰⁷. Dichas exenciones pueden ser obligatorias o potestativas⁵⁰⁸ y requerir o no solicitud previa.

iv. Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común

Esta excepción comprende, por un lado, los bienes comunales, y por el otro, los montes vecinales en mano común (MVMC). En un sentido amplio, el fundamento principal de esta exención radica en que ambos bienes están destinados a un uso público y a un aprovechamiento colectivo⁵⁰⁹.

Con el fin de enriquecer nuestro estudio, es necesario realizar un breve comentario descriptivo sobre los bienes comunales y los montes vecinales en mano común. Sin embargo, como los MVMC ya fueron descritos en la Ley del IS no añadiremos mayores comentarios. En cuanto a los bienes comunales, comenzaremos por recordar que esta exención procede de la anterior contribución territorial rústica y pecuaria, la misma que se aplicaba con independencia de que los bienes produjeran o no renta⁵¹⁰.

507 Aunque es posible la creación de otras exenciones, como por ejemplo a través de Tratados Internacionales, o por las Leyes Generales del Presupuesto (según lo establece el TRLRHL en su tercera disposición adicional), etc.

508 Ello no significa que sea la única forma de agruparlas. Cfr. A. GARCÍA-MONCÓ, *El impuesto...*, cit., pág. 81.

509 Sobre los bienes comunales, véase J. L. RIVERO YSERN. Este autor nos habla de que los bienes comunales tienen su origen en formas comunitarias de propiedad, especialmente de propiedad forestal, y que con la legislación desamortizadora del siglo pasado, se ha mantenido en nuestro derecho una viva polémica sobre su naturaleza. Además, agrega que «la desconsideración hacia las formas de propiedad colectiva que caracterizó a nuestra legislación decimonónica permitió sostener la tesis sobre el carácter privado de estos bienes, ya fuera su titularidad de los vecinos o de los municipios, en régimen de bienes patrimoniales o propios [...]. Posteriormente, la ley de régimen local de 1955 reforzó esta concepción al atribuir a los municipios la titularidad de los bienes comunales, incluidos como categoría especial de los bienes patrimoniales [...]», J. L. RIVERO YSERN. *Manual de derecho local*, Thomson Reuters-Civitas, 6ª ed., 2010, pág. 35. Por su parte J. F. FERNÁNDEZ GARCÍA, en su obra nos dice que es distinto el régimen de los montes comunales del de los montes vecinales, puesto que los primeros son considerados bienes de dominio público pertenecientes a las entidades locales cuyo aprovechamiento corresponde al común de los vecinos. Véase J. F. FERNÁNDEZ GARCÍA, *Los montes de titularidad privada: concepto jurídico y marco regulador*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 31. Cfr. R. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen...*, cit., págs. 302 y ss.

510 J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, “Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, Capítulo IV”, en la obra colectiva dirigida por P. CARRASCO PARRILLA, *Derecho tributario local*, pág. 130.

Existe unanimidad en la doctrina sobre su titularidad. Así, Colom Piazuero matiza sobre éstos que «el dominio pertenece tanto al municipio como al común de los vecinos»⁵¹¹, siendo del primero la nuda propiedad, y del segundo, un derecho real administrativo limitado»⁵¹². Si nos remitimos a la Ley de Base del Régimen Local (LBRL), apreciamos que dentro del conjunto de bienes que componen el patrimonio de las Entidades Locales⁵¹³, se encuentran los bienes de dominio público⁵¹⁴ y los patrimoniales; y que, dentro de los primeros, están los destinados a un uso o servicio público, y los comunales. Nos indica que los bienes comunales son aquellos cuyo aprovechamiento corresponde al común de los vecinos⁵¹⁵.

En esta línea, la actual Ley de Montes los clasifica, en relación con su titularidad, en montes públicos y privados, siendo los públicos los que pertenecen al Estado, a las Comunidades Autónomas, a las Entidades Locales y a otras entidades de derecho público. Enmarca dentro de los bienes de dominio público, entre otros, los montes comunales cuya titularidad es de las entidades locales, en tanto que su aprovechamiento corresponde al común de los vecinos⁵¹⁶.

511 Existe una excelente bibliografía sobre los bienes comunales y los montes vecinales en mano común. Por ello, recomendamos se consulten las obras de R. BOCANEGRA SIERRA, Bienes comunales y vecinales, Iustel, Madrid, 2008, págs. 33 y ss., y Los montes vecinales en mano común: naturaleza y régimen jurídico, Instituto de estudios de administración local, 1986; de A. NIETO, Bienes comunales, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964; de E. COLOM PIAZUELO, Los bienes comunales en la legislación de régimen local, Gobierno de Aragón-Tecnos, Madrid, 1994; y de R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, Régimen tributario de las Comunidades de Montes, Iustel, Madrid, 2006.

512 El autor considera que si bien esta teoría es la que mejor se adapta a las definiciones de Municipio y a la clasificación demanial de los comunales, sin embargo, «existen reticencias a adoptarla fundamentadas principalmente en que se ha pensado que la declaración de titularidad del Ente no garantiza el mantenimiento del aprovechamiento vecinal». Véase E. COLOM PIAZUELO, Los bienes comunales en la legislación de régimen local, Gobierno de Aragón-Tecnos, Madrid, 1994, págs.35-86.

513 J. F. FERNÁNDEZ GARCÍA cita a Ramón Parada en la nota 48, e indica que «entre los bienes de las entidades locales figura la categoría de bienes comunales, ajena al régimen patrimonial de los bienes del estado y de las comunidades autónomas», J. F. FERNÁNDEZ GARCÍA, Los montes de titularidad privada: concepto jurídico y marco regulador, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 31.

514 Sobre la calificación de un bien como de dominio público, R. PARADA nos explica que «Para calificar a un bien como de dominio público no sólo se necesita que la titularidad la detente un ente público, otro elemento esencial es su destino o la afectación del bien a una finalidad pública a un uso o a un servicio público o al fomento de la riqueza nacional, variedades de la afectación que además determinan la clasificación de los bienes demaniales», Cfr. R. PARADA, Bienes Públicos, derecho urbanístico: bienes de la administración, Marcial Pons, 2004, pág. 42.

515 Véanse los artículos 79 y 80 de la Ley de Bases del Régimen Local, Ley 7/1985 de 2 de abril, BOE 3 de abril de 1985.

516 Ley 43/2003, de 21 de noviembre, Ley de Montes, BOE 22 noviembre 2003, artículos 11 y ss.

Si bien hemos manifestado que los bienes comunales pertenecen a los Entes Locales⁵¹⁷, también hemos precisado que tienen la peculiaridad de que deben ser aprovechados por el común de los vecinos⁵¹⁸; es decir, cumplir la finalidad de conceder un beneficio a los vecinos residentes en el término municipal⁵¹⁹. Sin embargo, no podemos deducir de lo expuesto que todo bien del cual obtengan un disfrute los habitantes de una localidad, sea formalmente un bien comunal. Sólo si se reúnen, además, determinadas condiciones, pueden considerarse como tales y recibir una protección especial, como lo es la exención de que venimos hablando. Sin embargo, autores como González-Cuéllar Serrano, sostienen que «esta exención se produce en los supuestos en que el bien comunal se haya cedido a un tercero mediante contraprestación y, por tanto, esta sujeto»⁵²⁰

Finalizada nuestra introducción sobre los bienes comunales y los montes vecinales en mano común, corresponde mencionar que consideramos que esta exención se justifica con el fin de proteger el aprovechamiento comunal de los vecinos de estos bienes. Autores como García-Moncó sostienen que el legislador pretende *declarar exentos una categoría de bienes que tienen en el derecho civil una clara definición*, como son, por ejemplo, los bienes de dominio público. No critica tal exención; sin embargo, resalta que se ha hecho de manera inadecuada⁵²¹. Además, de lo expuesto se colige que es requisito indispensable

517 Tradicionalmente se han sostenido tres teorías sobre la titularidad de los bienes comunales. La primera de ellas defiende la titularidad vecinal, es decir, los vecinos organizados como una comunidad germánica son propietarios de los patrimonios comunales. La segunda considera que el municipio es el dueño. Por último, la teoría intermedia sostiene que el Ente Local es el titular de la nuda propiedad y la colectividad, de un derecho real administrativo sobre esos bienes. Cfr. E. COLOM PIAZUELO, Los bienes comunales..., cit., págs. 63 y ss.

518 La LBRL señala en el acápite c), inciso 1, del artículo 18, entre los deberes y derechos de los vecinos, el de «[...] utilizar, de acuerdo con su naturaleza, los servicios públicos municipales, y acceder a los aprovechamientos comunales, conforme a las normas aplicables [...]».

519 E. COLOM PIAZUELO, en su estudio sobre los bienes comunales, nos indica que estos pueden definirse genéricamente como «aquéllos disfrutados exclusivamente por los vecinos, porque es el principal grupo de beneficiarios»; sin embargo, la duda gira en torno a quiénes son el común de los vecinos, es decir, los que tienen derecho a participar en los aprovechamientos vecinales. El autor, sobre esta interrogante, refiere que debe entenderse por vecinos «los domiciliados extranjeros mayores de edad, los españoles emancipados o judicialmente habilitados, y los determinados en la leyes sectoriales». No obstante, se necesitará que estas personas cumplan con una serie de requisitos para poder ser considerados beneficiarios. Cfr. E. COLOM PIAZUELO, Los bienes comunales..., cit., págs. 96 y ss.

520 M^a. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, El impuesto..., cit., pág. 77.

521 GARCÍA-MONCÓ, *El impuesto...*, cit., págs. 92 y ss. Efectivamente, el Código Civil Español (CC) señala en su Libro II, Título I, Capítulo III, que los bienes pueden ser de dominio público y de propiedad privada; entre los primeros, están los destinados al uso público y los que pertenecen privativamente al Estado. Sobre los bienes de las provincias y de los pueblos, indica que estos pueden ser bienes de uso público y bienes patrimoniales, entendiéndose por bienes de uso público los caminos provinciales y los vecinales, las plazas, calles, fuentes y aguas públicas, los paseos y las obras públicas de servicio general, costeadas por los mismos pueblos o provincias. Sin embargo, como ya describiéramos, los bienes comunales se encuentran dentro de los bienes de dominio público por pertenecer a las entidades locales

para aplicar esta exención es que el monte tenga la condición de monte vecinal, en esta línea podemos citar la Sentencia 216/2009, que señaló: «No procede la aplicación de la exención pretendida, ya que el inmueble destinado a la hostelería no cumple las condiciones para ser calificado de monte, ni consta que se haya concedido el cambio de uso del inmueble instada por el sujeto pasivo»⁵²².

Dada la naturaleza de los bienes comunales, consideramos que es positiva fomentar explotación sostenible y evitar su deterioro

v. *La superficie de montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera y el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.*

Esta exención es aplicable a las superficies de montes poblados e implica, además, que se cumplan ciertos requisitos indispensables. Son los que siguen:

Primero: Los montes deben estar arbolados por especies de crecimiento lento y que estén reglamentariamente determinadas. Dado que más adelante comentaremos otra exención que tiene similitudes con esta, queremos resaltar la calificación de “especies de crecimiento lento”.

Nos encontramos ante montes que deben estar poblados por masas arbóreas⁵²³, pero no de cualquier tipo, sino que deben ser unas especies que reglamentariamente estén determinadas. En un primer momento, fue el Real Decreto 378/1993⁵²⁴, de Ayudas para

y corresponder su aprovechamiento a los vecinos. Real Decreto de 24 de julio 1889, Código Civil, Gaceta 25 julio 1889, núm. 206, artículos 338 al 347.

⁵²² Sentencia 216/2009 de 11 de marzo de 2009, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Cef-Ref. NFJ033867

⁵²³ Entre los árboles más grandes, FISCHESSEER apunta a las secuoyas. Las secuoyas gigantes de California son los árboles con más masa de la tierra, su altura llega a los 85 metros, para rodearla con las manos extendidas se necesitarían 17 hombres y representa unas 3,000 toneladas de ramas, hojas y raíces; es decir, la masa de veinte ballenas azules. En Europa los árboles más grandes son las Piceas de los Cárpatos, que alcanzan los 68 metros y los abetos que pueden sobrepasar los 60 metros de altura. El haya, el pino silvestre y el laricio de Córcega, el roble, el olmo y el chopo también alcanzan grandes alturas. Por el contrario, los eucaliptos son los árboles de crecimiento rápido por excelencia, algunos pueden llegar a alcanzar los 30 metros en los 5 años y 10 metros en un año en los trópicos, los eucaliptos más grandes conocidos están situados en Cumberland y alcanzan los 100 metros. Véase: B, FISCHESSEER, El Árbol, 2ª da, DRAC, 2004, págs. 19 y ss.

⁵²⁴ Real Decreto 378/1993, de 12 de marzo, BOE 30 marzo 1993.

fomentar inversiones en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales, el que estableció entre sus objetivos promover la restauración forestal. ¿Con qué fin? Entre otros, con el fin de permitir la implantación de masas forestales adecuadas a los correspondientes ecosistemas, para que se alcanzase un volumen que permitiera su gestión racional; asimismo, con el fin de mejorar a medio y largo plazo los recursos forestales que contribuyeran a la reducción del déficit de los mismos; y con el fin de fomentar las inversiones forestales en superficies y explotaciones agrarias, y la mejora de las superficies previamente forestadas. Además, en su anexo I, se establecían las especies arbóreas cuya plantación tenía como fin principal la producción de madera a un plazo mayor de dieciocho años.

Posteriormente, fue el Real Decreto 152/1996, de 2 de febrero, que establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en zonas rurales⁵²⁵. Dicho texto, entre otras cosas, tiene en cuenta las especiales características de algunas especies forestales en función del ecosistema en que se planten y su régimen de aprovechamiento. A continuación, transcribimos el anexo I, en el cual se indican las especies arbóreas cuya plantación tenía como fin principal la producción de madera a un plazo mayor de quince años. Se trata de las siguientes especies:

Nombres vulgares	Nombres científicos
<i>Pino silvestre</i>	<i>Pinus sylvestris</i> L.
<i>Pino negro</i>	<i>Pinus uncinata</i> Mill. .
<i>Pino laricio, albar</i>	<i>Pinus nigra</i> Arn.
<i>Pino negral, rodeno</i>	<i>Pinus pinaster</i> Ait. .
<i>Pino piñonero</i>	<i>Pinus pinea</i> L. .
<i>Pino carrasco</i>	<i>Pinus halepensis</i> Mill.
<i>Pino canario</i>	<i>Pinus canarienseis</i> Swett
<i>Pino de Monterrey, insignis</i>	<i>Pinus radiata</i> D. don
<i>Ciprés</i>	<i>Cupresus</i> sp.
<i>Cedro</i>	cedros sp.
<i>Alerce</i>	<i>Larix</i> sp.
<i>Roble americano</i>	<i>Quercus rubro</i> .
<i>Pseudosuga</i>	<i>Pseudosuga</i> sp.
<i>Abeto rojo</i>	<i>Picea excelsa</i> Lam.
<i>Plátano</i>	<i>Platanus</i> sp.
Falsas acacias	<i>Robinia</i> sp, <i>Gleditschia</i> sp, <i>Shapora</i> sp.

525 Real Decreto 152/1996, de 2 de febrero, BOE 21 febrero 1996.

Finalmente, es el Real Decreto 6/2001, de 12 de enero, de Fomento de la forestación de tierras agrícolas⁵²⁶, el que establece el actual régimen de ayudas para fomentar la forestación de tierras agrícolas, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 del Reglamento (CE) 1257/1999, del Consejo, de 17 de mayo, sobre la ayuda al desarrollo rural a cargo del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrarias (FEOGA). Los géneros y especies objeto de la ayuda prevista en este decreto están contenidas en los grupos o bloques botánicos que se recogen en el Anexo I del mismo. Dentro de los grupos o bloques botánicos, las Comunidades Autónomas podrán determinar los géneros y especies vegetales que consideren adecuados y establecer las prioridades de acuerdo con el programa de desarrollo rural para las medidas de acompañamiento, programa aprobado por Decisión 3549/2000/CE, de la Comisión, de 24 de noviembre. Es decir, otorga autonomía a las Comunidades Autónomas para que señalen las especies; no obstante, determina que los criterios para la elección de las especies para forestar deberán ser estudiados y contrastados por la Comunidad Autónoma, teniendo en cuenta las características de la estación, latitud, altitud, condiciones edáficas y climáticas, temperamento de las especies y protección legal del espacio. Las propuestas deberán someterse a la normativa vigente en materia de evaluación ambiental: Real Decreto 1997/1995, de 7 de diciembre, por el que se establecen medidas para contribuir a garantizar la biodiversidad mediante la conservación de los hábitat naturales de la fauna y flora silvestres, cuando se trate de actuaciones en lugares de la Red Natura 2000, y el plan de protección contra incendios forestales. Los géneros establecidos en el Anexo I son los siguientes:

I. Frondosas
I.A–Frondosas Crecimiento Lento Masa Pura
I.B–Frondosas Crecimiento Lento Masa Mezclada
I.C.1–Frondosas Crecimiento Rápido Raíz Profunda
I.C.2–Frondosas Crecimiento Rápido Raíz Superficial
II. Resinosas
II.A–Resinosas Crecimiento Lento Masa Pura
II.B–Resinosas Crecimiento Lento Masa Mezclada
II.C–Resinosas Crecimiento Rápido
III. Mezcladas (Frondosas . Resinosas)

526 Real Decreto 6/2001, de 12 de enero, de Fomento de la forestación de tierras agrícolas, BOE 13 enero 2001.

III.A–Fronosas Resinosas (Crecimiento Lento)
III.B–Fronosas X Resinosas (Crecimiento Rápido)
IV. Otras Arbóreas
IV.A–Otras Arbóreas (Crecimiento Lento)
V. Arbustivas
V.A–Arbustivas

En resumen: lo que se pretende es estimular al titular del monte, para que realice las tareas de repoblación forestal beneficiosas para la protección del ambiente, primando la forestación con especies de crecimiento lento. Para Fernández López, el titular del monte no busca obtener una rentabilidad o beneficio económico a corto plazo, sino que lo proyecta a largo plazo, al margen de que se pretenda aportar a la colectividad un valor añadido inmaterial con el alto contenido paisajístico y medio ambiental de la plantación⁵²⁷.

Segundo: El principal aprovechamiento de estos montes debe ser la madera o el corcho.

Dentro de los aprovechamientos forestales tradicionales, tenemos la madera, las leñas, las hierbas, los frutos, los pastos, etc. La LM señala como aprovechamientos forestales los maderables, los leñosos (incluida la biomasa forestal), los de corcho, pastos, caza, frutos, hongos, plantas aromáticas y medicinales, productos avícolas, y los demás productos y servicios con valor de mercado característicos de los montes⁵²⁸.

Las leyes autonómicas suelen admitir cuatro tipos de aprovechamiento. En primer término, se identifican como aprovechamientos que parecen más importantes, los de maderas, leñas y cortezas; en segundo lugar, los pastos; en tercero, los restantes aprovechamientos forestales, esto es, los relativos a los frutos, las resinas, las plantas aromáticas y medicinales, como, por ejemplo, las setas (incluidas las trufas), o los productos avícolas; y en cuarto lugar, los aprovechamientos recreativos de los montes. La leña ha sido tradicionalmente el combustible para cocinar y calentarse. En España, la presencia de pinares permitía satisfacer estas necesidades cuando la demanda lo exigía, y fue una constante de la economía doméstica hasta la llegada del butano y la generalización

527 R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen tributario...*, cit., pág. 303.

528 Véase el inciso i), del artículo 6 de la LM.

del uso de los derivados del petróleo⁵²⁹. En Perú, en las regiones de la sierra, selva y parte de la costa se sigue cocinando con leña. Entre los productos obtenidos de los árboles, podemos destacar:

- La extracción de madera para aserraderos, tableros de madera, chapas decorativas (actualmente la producción de chapas decorativas constituye una industria extendida por todo el mundo).
- El papel, la demanda mundial de papel va en aumento y al tiempo que el mercado de productos tradicionales como papel prensa, libros y materiales para embalajes crece continuamente, surgen nuevos usos y nuevos productos. Recientemente el papel se ha incorporado a los materiales para la construcción, en algunos países. Entre los derivados del papel tenemos al cartón, papel copia, papel para escribir, papel de embalar, papel para paredes, papel corrugado, cajas corrugadas. En la actualidad más del ochenta por ciento de la producción mundial de pulpa y papel se concentra en Canadá, Estados Unidos⁵³⁰.
- La materia prima de celulósica para la industria, procede de la pulpa soluble de madera producida mayoritariamente por el procedimiento del sulfito y las especies de crecimiento rápido como el eucalipto son actualmente los abastecedores de pulpas solubles para plásticos y fibras. Los plásticos, textiles y la producción de fibras artificiales es una de las industrias más importantes basadas en la celulosas y las fibras celulósicas, a pesar de la existencia de una amplia gama de fibras artificiales alternativas, constituyen una parte muy significativas del mercado textil.
- Las gomas, las resinas y los aceites han tenido gran importancia en la preparación de alimentos, perfumes y jabones.
- El caucho, la mayor parte del producto obtenido de los árboles es convertido en caucho seco, y a veces comercializado en forma de látex concentrado que se emplea en la fabricación de artículos por inmersión tales como guantes de goma,

⁵²⁹L. GIL SÁNCHEZ. realiza un resumen de los usos del pino, un ejemplo es el carbón de pino que posee ciertas características que aconsejaban su empleo en determinados usos. L. GIL SÁNCHEZ. “La transformación histórica del paisaje: la permanencia y la extinción local del pino piñonero”, en la obra colectiva dirigida por MARTÍN PAGEO, F- DOMINGO SANTOS, J- CALZADO CARRETERO, A. Los montes y su historia. I jornadas forestales: Historia, socioeconomía y política forestal. Servicio de publicaciones Universidad de Huelva, Huelva, 1999, pág. 161.

⁵³⁰JOHNSON, HUGH, *El bosque: fauna, flora y recursos económicos del bosque mundial*, Blume. Barcelona, 1987, págs. 166 y ss.

adhesivos y espuma. El corcho viene obteniéndose de los alcornocales que rodean el mediterráneo.

- Hay miles de especies herbáceas y arbóreas productoras de pigmentos, y varios centenares de las que pueden extraerse taninos.
- Los bosques producen abundantes alimentos, algunos de importancia comercial mundial y muchos de importancia local; sin embargo, cientos de ellos han sido olvidados o no han sido explotados nunca.

Opinamos que el legislador pretende incentivar estos dos tipos de aprovechamientos forestales: el de la madera y el del corcho, estimulando con ello el aprovechamiento de montes alcornocales.

Tercero: La densidad del arbolado debe ser la propia o normal de la especie de que se trate⁵³¹. En otras palabras, que la especie debe haber alcanzando un volumen que permita su gestión racional. Es claro que el legislador pretende fomentar la repoblación forestal, pero, al mismo tiempo, prevenir algunos comportamientos, tales como los que señala Arnal Suria: «[...] casos en que el propietario repuebla una porción insignificante de su propiedad con el propósito de beneficiarse en toda ella de la exención, o cuando se repueblan unos pocos árboles, distribuidos en toda la extensión de aquella, que no obstan para mantener en los espacios intermedios los cultivos ordinarios»⁵³².

En general, la posición de la doctrina sobre esta exención es muy heterogénea. Por un lado, se ha destacado que es necesaria porque en la actividad forestal es imprescindible que medie un transcurso de tiempo para obtener el mejor aprovechamiento de los bosques; por otro, se resalta la baja rentabilidad de este tipo de explotaciones⁵³³. Algunos, como Rodríguez Márquez⁵³⁴, simplemente la justifican por el deseo de favorecer las políticas de repoblación; otros señalan que esta exención en el IBI resalta un criterio ambiental de este

⁵³¹ Epígrafe f), inciso 1, artículo 62, de la LHL; además véase el Real Decreto 6/2001, de 12 de enero.

⁵³² S. ARNAL SURIA, “Exacciones locales. Impuestos. IBI. Exención en el IBI por reforestación”, en: El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Núm 12, 2007, pág. 171.

⁵³³ En la exposición de motivos de la Ley 5/1977, de 4 de enero, de Fomento de producción forestal, vigente hasta el 22 de febrero del 2004, el legislador justificaba estas medidas porque tenían el fin de estimular acciones de fomento de nuevas plantaciones (primordialmente con especies de rápido crecimiento así como la intervención en masas arboladas) que servirían, entre otras cosas, para promover un aumento en la oferta de madera como materia prima y mejorar las condiciones económicas de su aprovechamiento.

⁵³⁴ J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, ..., cit., pág. 133.

impuesto⁵³⁵. Para Herrera Molina, si bien puede proteger las especies de crecimiento lento y favorecer la repoblación forestal, no por ello se estaría ante un beneficio fiscal en sentido estricto, sino que se trata de una exigencia del principio de capacidad económica. Para él, *«el problema de fondo radica en el rudimentario mecanismo de cuantificación del impuesto. Es el IBI en su conjunto –y no la exención que analizamos– la figura que adolece de una estructura injusta»*⁵³⁶.

Para García-Moncó, el problema de fondo radica en su justificación. No es que este autor esté en desacuerdo con la repoblación forestal, o que considere que no sea digna de tutela pública: su cuestionamiento radica en «la adecuación jurídica de utilizar dicha vía para proteger el mencionado objetivo». Para él, «se trata, una vez más, de la coherencia entre el principio de generalidad tributaria⁵³⁷, consagrado en nuestra Carta Magna (artículo 31.1), y la política económica». Postula que es más correcto y más respetuoso con la Constitución no declarar exentos los bienes y, posteriormente, subvencionarlos. Su argumentación se centra en por qué se ha decidido conceder esta exención a este bien, y no a otros en los cuales también se encuentran representados los intereses públicos protegibles⁵³⁸. En general, opina que, desde un punto de vista económico, es dudoso que la exención sea el sistema más eficaz para incentivar la repoblación. Por contra, Merino Jara sostiene que el problema de la producción forestal reside en que «necesariamente se tiene que mantener gran parte de capital- vuelo durante un largo período de tiempo inmovilizado y con un gran riesgo de desaparición, por los incendios y plagas forestales, que hacen aconsejable una acomodación de trato fiscal a esta realidad, con el fin de conseguir un mayor interés del capital privado hacia las

535 CASTRO PACHECO- DEL BLANCO GARCÍA, “Criterios ambientales en el impuesto sobre bienes inmuebles”, en la obra colectiva, dirigida por F. SERRANO ANTÓN, *Tributación ambiental y Haciendas locales*, Thomson Reuters Civitas, España, 2011, págs. 415 y ss.

536 P. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario...*, cit., págs. 319 y ss.

537 Este principio no está establecido de forma expresa en la Constitución Española (CE), aunque se encuentra implícito en la redacción del inciso 1 del artículo 31 de la misma, y, además, se halla formulado explícitamente en el artículo 3 de la LGT. Para J. FERNÁNDEZ ORTE, este principio se encuentra conectado con el principio de igualdad, por la prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. Sin embargo, resalta que «(...) en la actualidad se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo no existan privilegios amparados por Ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley»; precisa que «no es admisible el establecimiento de exenciones u otras medidas que tengan el mismo significado intuitu personae. Si la causa de una exención o bonificación es sólo una posición de privilegio individual o social que permite su obtención, con la consiguiente erosión del tributo que la soporta, debemos decir con claridad que se trata de una ruptura inadmisibles del principio de generalidad». J. FERNÁNDEZ ORTE, *La tributación...*, cit., págs. 77 y ss.

538 GARCÍA-MONCÓ, *El impuesto...*, cit., pág. 96.

inversiones en este sector»⁵³⁹. Para González-Cuéllar, sin embargo, el problema que se origina con esta exención «es la delimitación de la parte catastral afectada cuando sólo parte del monte ha sido repoblado en las condiciones descritas»⁵⁴⁰. Con similar criterio, Fernández López indica que tanto esta exención, como la que posteriormente estudiaremos, conlleva una analogía entre ambos beneficios fiscales, consistente en que en los dos casos la exención se extiende sólo a una determinada parte de la superficie del monte; a saber: la poblada con especies de crecimiento lento o, en su caso, la repoblada con arreglo a un proyecto de ordenación o plan dasocrático⁵⁴¹.

vi. *Exención correspondiente a la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales, o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.*

Esta exención tiene carácter rogado y su duración será de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

Esta exención es rogada, es decir, para su aplicación debe en primer lugar ser solicitada; y es aplicable a las superficies de montes en que se realicen repoblaciones forestales. Pero implica, además, que se cumplan ciertos requisitos que son indispensables para su configuración. Son estos:

Primero: El monte deberá ser “repoblado”⁵⁴² o “regenerado” con especies que no sean de crecimiento lento.

⁵³⁹ Cfr. I. MERINO JARA, Impuesto sobre bienes inmuebles, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 43.

⁵⁴⁰ M^a. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *El impuesto...*, cit., pág. 80.

⁵⁴¹ R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Régimen tributario...*, cit., pág. 303.

⁵⁴² En España, el fenómeno de las repoblaciones se inicia con la finalidad de aumentar la producción de madera y comenzó a llevarse a cabo especialmente por la Ley de Fomento de la producción forestal de 1977. Las primeras repoblaciones españolas fueron más de carácter económico y social que de naturaleza estrictamente forestal, ya que eran un medio para generar empleo para sus habitantes, y para ejercer un control sobre las serranías y zonas montañosas con difícil acceso en las que se mantenían todavía algunos focos de resistencia al Régimen. Las repoblaciones con especies exóticas de crecimiento rápido se han justificado con frecuencia en atención a diferentes razones económicas: a) Una parte importante del territorio español está cubierta de matorral improductivo que es susceptible de aprovechamiento forestal. b) España es un país deficitario en madera y su demanda ha aumentado a pasos agigantados en las últimas décadas, lo que ha provocado las repoblaciones con especies que produzcan gran cantidad de madera en poco tiempo (especies de crecimiento rápido). c) Sus especies arbóreas autóctonas están degradadas y no son productivas, por lo que se ha utilizado la repoblación

La transformación del mismo se llevará a cabo partiendo de la premisa de que toda recuperación, regeneración e incremento de la cubierta vegetal, son fines esenciales del ordenamiento forestal, y de que la política forestal actual considera a la forestación y la repoblación como una acción prioritaria para recuperar las masas arboladas en los montes⁵⁴³. Desde el punto de vista gramatical, ‘repoblar’ es “volver a poblar”, ‘regenerar’, “poner de nuevo en buen estado una cosa”, y ‘forestación’, “crear una masa forestal donde nunca antes existió ese tipo de vegetación”. Sin embargo, para una mayor claridad, citaremos la definición técnica de repoblación forestal que nos proporciona Pizarro Nevado: «la creación y/o regeneración de masas forestales que se pretende sean estables con el medio, en un terreno cuya vegetación actual sería insuficiente».

Segundo: Esta repoblación o regeneración forestal debe estar sujeta a proyectos de ordenación o a planes técnicos aprobados por la Administración Forestal.

Es importante destacar que se denomina “monte ordenado” a aquél que dispone de un instrumento de gestión forestal vigente; y también que, entre los instrumentos de gestión forestal, tenemos los proyectos de ordenación⁵⁴⁴, los planes dasocráticos⁵⁴⁵ y/o

como medio para mejorar genéticamente las especies que se introducían. Los principales bosques artificiales son los pinares de pino marítimo (*Pinus pinaster*), insignis (*pinus radiata*), albar (*pinus silvestre*), y los eucaliptales de eucalipto blanco (*eucalyptus globulus*).

543 Consideramos que si bien hay una preocupación por abastecer el mercado nacional de productos forestales (madera, leña, frutos, biomasa, etc) no por ello, se debe incentivar las “repoblaciones masivas”(rápido crecimiento y pronta rentabilidad) de especies resinosas, puesto que dicha circunstancia ha favorecido notablemente la propagación de incendios forestales; por el contrario, se pretende que por medio los PORF, se tengan en cuenta las características geográficas, socioeconómicas, ecológicas, culturales o paisajísticas del terreno a repoblar y repoblar dichos montes con especies de crecimiento rápido que no degraden u ocasionen daños al monte y sean rentables.

544 La LM define el proyecto de ordenación como el documento «que sintetiza la organización en el tiempo y el espacio de la utilización sostenible de los recursos forestales, maderables y no maderables, en un monte o grupo de montes, para lo cual debe incluir una descripción pormenorizada del terreno forestal en sus aspectos ecológicos, legales, sociales y económicos y, en particular, un inventario forestal con un nivel de detalle tal que permita la toma de decisiones en cuanto a la silvicultura a aplicar en cada una de las unidades del monte y a la estimación de sus rentas». Véase el inciso n) del artículo 6 de la LM. Además, los proyectos de ordenación pueden ser de acción integral o limitada. Los primeros son los que comprendan predios forestales cuyos productos deban abastecer un mismo mercado, de modo que sea posible resolver en conjunto la saca de sus productos mediante una misma red de caminos, enlazada con aquél por una vía principal permanente; y los segundos, los que se refieran a un monte o grupo de montes cuyo aislamiento no dé base suficiente a una ordenación integral, pero que ofrezca-n masas apropiadas para el desarrollo de un plan científico de aprovechamiento y restauración. Véase el artículo 205 del Reglamento de Montes, Decreto 485/1962, de 22 de febrero, BOE 12 marzo 1962.

545 La LM define el plan dasocrático o plan técnico como: «el proyecto de ordenación de montes que, por su singularidad –pequeña extensión; funciones preferentes distintas a las de producción de madera o corcho; masas inmaduras (sin arbolado en edad de corta), etc.–, precisan una regulación más sencilla de la gestión de sus recursos arbóreos». Véase el inciso ñ) del artículo 6 de la LM.

cualquier otro instrumento de gestión equivalente. La LM precisa que tanto los montes públicos como los privados, deberán contar con alguno de estos instrumentos; no obstante, estarán exentos de esta obligación los montes de superficie inferior a la mínima que determinen las Comunidades Autónomas, de acuerdo con las características de sus respectivos territorios forestales.

El contenido mínimo de dichos instrumentos se determinará en las directrices básicas comunes para la ordenación y el aprovechamiento de montes⁵⁴⁶, y deberán tener como referencia el PORF en que se encuentre el monte de que se trate. Los PORF son los planes de ordenación de recursos forestales, un instrumento de planificación forestal para la ordenación del territorio. El ámbito territorial de los PORF serán los territorios forestales con características geográficas, socioeconómicas, ecológicas, culturales o paisajísticas homogéneas, de extensión comarcal o equivalente⁵⁴⁷. Teniendo en consideración que no siempre los instrumentos de gestión forestal abarcan todo el terreno del monte, esta exención favorecerá aquellas partes de la finca donde se hayan efectuado las repoblaciones.

Tercero: Deberá solicitarse y será aplicable en el período impositivo siguiente al de su solicitud. Su tiempo máximo de duración es de quince años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquél en que se realice su solicitud⁵⁴⁸.

En general, tanto esta exención como la anterior pretenden estimular al titular del monte para que efectúe tareas de repoblación forestal. Sin embargo, mientras que con la primera exención lo que se prima es la reforestación con especies de crecimiento lento (recordemos que, en ese caso, el titular del monte no buscaría obtener una rentabilidad o beneficio económico a corto o medio plazo, sino a largo, y que, como resultado concomitante, aportaría a la colectividad un valor añadido inmaterial por el alto contenido paisajístico y medio ambiental de la plantación), con la segunda, por contraste, lo que se

⁵⁴⁶ Las directrices básicas comunes de ordenación y aprovechamiento de los montes, deberá tener en relación aspectos como la adaptación de los montes a los criterios e indicadores de sostenibilidad, su evaluación establecidos en resoluciones internacionales y convenios en los que España sea parte y, en particular, los requeridos para los montes incluidos en la Red Natura 2000; así como las instrucciones para garantizar una gestión sostenible de los montes. Véase el artículo 32 de la LM.

⁵⁴⁷ Para un más amplio estudio sobre este tema, consúltense las monografías de R. PARADA, Derecho administrativo II: Bienes públicos, derecho urbanístico. 11ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2007; y R. PIZARRO NEVADO, Conservación y mejora de terrenos forestales. Régimen jurídico de las repoblaciones, Lex Nova, Valladolid, 2000.

⁵⁴⁸ Acápita c), inciso 2, artículo 63, LHL.

prioriza es fomentar la intervención administrativa en la ordenación de los recursos forestales con el fin de garantizar su gestión sostenible.

Otros autores, como Fernández Orte, han manifestado que ambas exenciones, junto con las bonificaciones (que detallaremos más adelante), son aspectos medioambientales que se han incorporado en los impuestos de ámbito local⁵⁴⁹

2º. Bonificaciones

Al igual que en el caso de las exenciones, las hay de aplicación obligatoria y las potestativas.

i. Bonificaciones obligatorias

Son forzosas en todos los municipios, y, entre las establecidas, solamente nos interesa por su aplicación a la actividad forestal la que precisa una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra, y, en su caso, de los recargos del impuesto en las áreas metropolitanas, de los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC). Esta norma establece una serie de requisitos relativos a los socios, volumen de trabajadores asalariados, e importe de la base imponible del IBI de los inmuebles en relación con el número de socios.

Ante esta bonificación, el legislador ha sido muy escueto en su referencia: simplemente nos remite al régimen fiscal de las cooperativas. Sin embargo, si escudriñamos en la definición de “cooperativas agrarias”, se nos dice que son las que «asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así

549 El autor considera que «por fortuna sí se ha introducido la variable medioambiental, lo que no ocurre con los impuestos sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, y en el impuesto municipal sobre gastos suntuarios (modalidad de caza y pesca)». J. FERNÁNDEZ ORTE, La tributación ... op. cit., págs. 218 y ss.

como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal, o que estén directamente relacionados con ellas»⁵⁵⁰. Por tanto, entendemos que es válida la aplicación de esta bonificación a los titulares de explotaciones forestales si están agrupados en una cooperativa cuyo fin social sea el aprovechamiento de este recurso, porque estarán consideradas dentro de la definición de “cooperativas agrarias” anterior. Por otro lado, entre las actividades que pueden ejercer las cooperativas agrarias, a fin de dar cumplimiento a su objeto social, están la de adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como la construcción y explotación de las obras e instalaciones necesarios para estos fines. Sin embargo, algunos autores indican que no existe razón para que esta bonificación no alcance a otras entidades, ni tampoco parece razonable el hecho de circunscribirlo sólo a este tipo de bienes⁵⁵¹.

ii. Bonificaciones potestativas

Estas bonificaciones están previstas en el artículo 74 del TRLHL, pero, para su aplicación, se exige de cada municipio una decisión positiva que se ejercita a través de las ordenanzas fiscales. Es decir, los municipios deciden si introducen tales beneficios fiscales, regulados por la ordenanza respectiva, sin olvidar que en dicha ordenanza fiscal deberán especificar los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

Entre las bonificaciones que podemos destacar para su aplicación a la actividad forestal, tenemos la que regula una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles. Se trata del caso en que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico de la energía proveniente del sol, siempre y cuando las instalaciones para la producción del calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por parte de la administración.

Además, precisa una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra a favor de los inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vínculo o preeminencia de actividades

550 Artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. El subrayado es nuestro.

551 Véase J. FERNÁNDEZ ORTE, La tributación...cit., págs. 209 y ss.

primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas, con un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos, inferior al existente en las áreas consolidadas del mismo, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección. Así, con la ordenanza fiscal respectiva, se regularán las características, peculiaridades y ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, así como los tipos de construcciones y usos del suelo necesarios para la aplicación de esta bonificación y su duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales.

Por otro lado, la siguiente bonificación genera una ruptura del carácter indudablemente objetivo que hasta ahora tenía el IBI, al admitir como criterio de cuantificación de la obligación tributaria una circunstancia subjetiva de índole administrativa. No creemos, pues, que esta bonificación sea aplicable a la actividad forestal propiamente dicha, porque no consideramos que fue aprobada con este fin, sino con otro: el de proteger la familia; sin embargo, indicaremos que bien podría aplicarse al titular de una explotación forestal esta bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, si disfruta de la condición de ser titular de familia numerosa.

En nuestra opinión el impuesto sobre bienes inmuebles, a primera vista, posee algunos beneficios tributarios que tienen un carácter protector del ambiente porque promueven la plantación de determinadas masas arboladas (especies de crecimiento lento y de rápido crecimiento). No obstante, en el caso de Perú el beneficio tributario que la norma señala busca proteger la zona de la amazonía pero no las masas forestales en del país.

B. Impuestos sobre Actividades Económicas

El ordenamiento tributario peruano no regula este tipo impuesto; sin embargo, a nivel local los municipios dan una autorización para el desarrollo de actividades económicas (comerciales, industriales o de prestación de servicios profesionales) en su jurisdicción, ya sea como persona natural o jurídica, entes colectivos, nacionales o extranjeros; es decir, emiten una Licencia de Funcionamiento previo pago de la tasa respectiva; no podemos equipararlos porque estamos ante dos figuras tributarias

diferentes aunque puedan tener similitudes; por tanto, nos dedicaremos a estudiar este impuesto en el ordenamiento Español.

En España, el impuesto sobre actividades económicas, en adelante IAE, es un impuesto local, por lo que su regulación se encuentra en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004 de 4 de marzo⁵⁵². Varios autores señalan como antecedentes de este impuesto las dos antiguas Licencias Fiscales (de actividades comerciales e industriales, y de actividades profesionales y artísticas) y al impuesto sobre la radicación⁵⁵³.

Se trata de un impuesto directo, de carácter real, periódico, municipal, etc., cuyo hecho imponible lo constituye el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, en territorio nacional, que se ejerzan o no en un local determinado, y especificadas o no en la lista de tarifas del impuesto. Además, a la luz de este impuesto, una actividad tiene carácter empresarial, profesional o artístico cuando «...suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»⁵⁵⁴.

Por lo tanto, si se desea realizar una “actividad” en un municipio será necesario obtener previamente una licencia de actividades empresariales, y, para ello, es preciso cumplir con el pago del respectivo tributo.

En la redacción del IAE, observamos que la explotación forestal se encuentra comprendida entre los supuestos de no sujeción, por no ser considerada una actividad empresarial. Así lo establece el artículo 78.2 de la LRHL, que dice: «Se consideran, a los

552 En el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el impuesto sobre actividades económicas es regulado en la Subsección 3.^a– Del impuesto sobre actividades económicas, se trata en los artículos 78 al 91. Su período impositivo y su devengo coinciden con lo expuesto por el IBI.

553 M. MARTINEZ LAGO nos refiere como antecedente de este impuesto: «con él se refundieron las viejas Licencias Fiscales»; y resalta del IAE el establecer un censo de actividades y de los titulares de las mismas, cuya finalidad de control va a favorecer en el suministro de datos útiles para impuestos estatales y de máxima importancia (IVA, IRPF, IS). Cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO, “Capítulo XIII. Impuestos locales”, en la obra colectiva coordinada por DE LA PEÑA - FALCON Y TELLA - MARTÍNEZ LAGO, en la obra Sistema Fiscal Español, pág. 419. Para profundizar sobre este impuesto véase la obra de J. PAGES I GALTES, Manual del impuesto sobre actividades económicas, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995.

554 Artículo 79 del TRLHL.

efectos de este impuesto, actividades empresariales las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. No tienen, por consiguiente, tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo hecho imponible por el impuesto ninguna de ellas»⁵⁵⁵.

Algunos autores han considerado que hubiera sido más correcto calificar las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, como exentas, y no como supuestos de no sujeción⁵⁵⁶. Además, éste no es el único tema polémico, también lo es el hecho de que en la redacción original de la LRHL⁵⁵⁷ las actividades agrícolas, ganaderas (independientes y dependientes), forestales y pesqueras, estaban sometidas al IAE y, sorprendentemente, la redacción de dicho apartado fue modificada. Sobre ello, Joan Pages I Gates apunta que, “*en virtud de la nueva redacción que el artículo 1 de la Ley 6/1991⁵⁵⁸ dio al apartado 2 del artículo 79 LRHL, se las excluyó del ámbito de aplicación del impuesto⁵⁵⁹*”, el apartado quedó redactado como se lee en el actual artículo 78, apartado 2, del TRLHL.

555 Sólo a efectos del IAE, no considera el carácter empresarial de las actividades agrícolas, ganaderas, dependientes, forestales y pesqueras. Ello obedece a que el legislador tiene la prerrogativa de decidir a la luz de cada impuesto qué tipo de actividades tiene la consideración de económica. Para una referencia más amplia, véase F. POVEDA BLANCO, *El nuevo impuesto sobre actividades empresariales (Comentarios y análisis práctico)*, 13ª ed., Deusto, Barcelona, 2003, págs. 44 y ss.

556 F. POVEDA BLANCO expone que estas actividades no sujetas al impuesto «debieron calificarse de exentas si se pretendía su exclusión al pago». F. POVEDA BLANCO, Capítulo I. *El impuesto sobre actividades económicas*”, en la obra colectiva dirigida por P. HERRERA MOLINA, y coordinada por J. GALÁN RUIZ, *Tributos locales y autonómicos*, Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 64.

557 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales,

558 La Ley 6/1991, de 11 de marzo, que modifica parcialmente el impuesto sobre actividades económicas y dispone el comienzo de su aplicación el 1-1-1992, en su exposición de motivos señala «a lo largo del proceso de realización de los trabajos previos a la aplicación del impuesto de referencia, consistentes, esencialmente, en la elaboración de las Tarifas y de la Instrucción, así como en el diseño del sistema para la implantación y posterior gestión del tributo, se han puesto de manifiesto distintas dificultades que han obligado a modificar parcialmente algunos aspectos de la regulación legal del impuesto, contenida en la citada», y sobre las dificultades para integrar a las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras indica «en cuestión se han centrado, fundamentalmente, en torno a la oportunidad de someter a tributación por este impuesto al ejercicio de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesquera». En la redacción final vino a «excluir definitivamente del hecho imponible del impuesto el ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, manteniendo, sin embargo, la tributación por éste de las actividades ganaderas independientes»..

559 J. PAGES I GALTES, *Manual del impuesto sobre actividades económicas*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 173.

Sin embargo, estas actividades no fueron gravadas con el anterior impuesto, de licencias fiscales, gravarlas suponía un cambio radical, por este motivo algún autor afirmó que tal gravamen podría suponer una «*revolución fiscal en el sector en el sector agropecuario*»⁵⁶⁰. Sea como fuere, lo cierto es que esta novedad no se produjo, y ya por razones políticas, o por razones técnicas, se las incluyó como actividades no sujetas al impuesto⁵⁶¹. No obstante, para Pérez Royo⁵⁶², está claro: “se excluye a todo el sector primario de la economía”, aunque de este sector sólo se incluya la ganadería independiente⁵⁶³.

En resumen: el IAE no contempla la actividad forestal como una actividad con carácter empresarial, lo cual no quiere decir que en estricto sensu no lo sea, sino que viene a no serlo a efectos de este impuesto. Creemos que el legislador optó por no sujetar las actividades del sector primario a fin de no saturarlo con mayor carga fiscal –recordemos que en el IRPF la actividad forestal es considerada una actividad empresarial sujeta a él–. Por otro lado, no cabe discusión sobre la consideración de la actividad forestal como actividad económica: basta con remitirnos a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), que establece como una actividad económica la forestal. Así lo podemos constatar en la siguiente tabla:

División	Grupo	Clase	Sección A: Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	NACE Rev.2
02			Silvicultura y explotación forestal	02
	02.1		Silvicultura y otras actividades forestales	02.1
		02.10	Silvicultura y otras actividades forestales 0210	02.10
	02.2		Explotación de la madera	02.2

560 Citado por J. PAGES I GALTES en la nota 25 (haciendo referencia a una nota de Rubio de Urquía), J. PAGES I GALTES, *Manual ...*, cit, pág. 174.

561 Véase el análisis que J. PAGES I GALTES presenta sobre como interpretar el precepto y plantea dos posturas, argumentando cada una, la que afirma que estamos ante una norma de no sujeción, con los efectos jurídicos que se desprenden, o la que afirma que es una norma de exención. Cfr. J. PAGES I GALTES, *Manual...*, cit, págs. 175 y ss

562I. Pérez royo, “Capítulo XV: Los impuestos municipales”, en la obra colectiva dirigida por F. PEREZ ROYO, *Curso De Derecho Tributario: parte especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 918.

563 El artículo 78, apartado 2, segundo párrafo, del TRLHL, define a la ganadería independiente como «el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes: a) Que pascen o se alimenten fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado. b) El estabulado fuera de las fincas rústicas. c) El trashumante o trasterminante. d) Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe

		02.20	Explotación de la madera	02.20
	02.3		Recolección de productos silvestres, excepto madera	02.3
		02.30	Recolección de productos silvestres, excepto madera	02.30
	02.4		Servicios de apoyo a la silvicultura	02.4
		02.40	Servicios de apoyo a la silvicultura 0240	02.40

Fuente: Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, BOE del 28 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) Anexo.

C. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

1. Generalidades del impuesto

En Perú, el impuesto a la propiedad vehicular grava la titularidad de los vehículos automóviles (camionetas y station wagons), bien sean fabricados en el país o importados que no posean una antigüedad mayor a tres años. Este plazo se calculará a partir de la primera inscripción en el Registro de propiedad vehicular.

Es un impuesto de periodicidad anual, y el obligado tributario será quien detente la propiedad del vehículo al 1 de enero de cada año. Su base imponible la constituye el valor del vehículo⁵⁶⁴ y el tipo de gravamen aplicable será del 1 por ciento sobre del bien. Este impuesto no regula ningún tipo de beneficio fiscal.

En España, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, en adelante IVTM, tiene como precedente el impuesto sobre circulación de vehículos, y se encuentra regulado por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 4 de marzo, que se contiene en la Subsección 4ª.-Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en los artículos 92 al 99.

⁵⁶⁴ La Ley indica que se tomará el mayor valor del vehículo resultado de comparar el valor de adquisición y el valor de la tabla referencial publicada por el Ministerio de Economía y Finanzas, considerando un valor de ajuste por antigüedad del vehículo.

Entre sus características, podemos citar que es directo, periódico, municipal, etc. Su hecho imponible es la titularidad de los vehículos aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría⁵⁶⁵. La norma nos proporciona la siguiente definición de vehículo: aquél que es apto para la circulación cuando hubiere sido matriculado en los Registros Públicos correspondientes y no estuviera dado de baja⁵⁶⁶.

2. Beneficios Fiscales

Entre los supuestos de exención que establece el TRLRHL, destacaremos el apartado 1, inciso g), del artículo 93, que señala:

«1. Estarán exentos del impuesto:

g) Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola».

No obstante, esta exención es necesario examinarla a la luz del artículo 92.3.b) del TRLHL, que a la letra dice

«3. No están sujetos a este impuesto:

b) Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil sea superior a 750 kilogramos».

Por lo tanto, si el artículo precedente señala que no estarán sujetos al IVTM los remolques y semirremolques cuyo peso sea superior a 750kg; entonces, la exención analizada sería aplicable para los tractores y maquinarias pero para los remolques y semirremolques sólo procedería si su peso fuera superior a 750 kg. Al respecto García Martínez –Vega Borrego manifiestan que esta exención sólo afecta a los tractores, remolques y semirremolques cuya carga útil sea superior a la cifra indicada y que estén provistos de la respectiva cartilla, no incluyendo a las maquinarias, sobre éstas señalan⁵⁶⁷.

565 Artículo 92, apartado 1, del TRLHL.

566 Artículo 92, apartado 2, del TRLHL.

567 A. GARCIA MARTINEZ – F. A. VEGA BORREGO, “Capítulo III: El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva, coordinada por D. MARÍN-BARNUEVO FABO, *Los tributos locales*, 2ªed, Thomson Reuters, España, 2010, págs. 453 y ss.

Algunos autores en su análisis señalan que el legislador debió considerar esta exención como un supuesto de no sujeción; así, Rodrigo Ruiz, citado por Checa González, afirma que «en puridad, la misma no se puede entender que está exenta, ya que, en realidad, lo que está verdaderamente es no sujeta a gravamen por este impuesto local»⁵⁶⁸. Es decir, la controversia radica no sólo en las características de los vehículos exentos, sino en la naturaleza de la misma.

Esta exención, por lo tanto, es rogada, y para hacerla efectiva, los sujetos interesados deberán solicitarla indicando las características del vehículo, matrícula y causa del beneficio, entre otros documentos. Si la exención fuere concedida, la Administración municipal emitirá el documento que la acredite.

En general, cuando se trata de un vehículo nuevo, la solicitud deberá presentarse en el momento del alta por matriculación del mismo, para poder causar efectos a partir del primer período impositivo que le correspondiera tributar.

Con relación a la Cartilla de Inspección Agrícola, consiste en un documento que se expide para maquinaria agrícola (maquinaria automotriz; remolques; equipos para tratamientos fitosanitarios; abonadoras, etc.), y, entre otras finalidades (aparte de la fiscal), persigue conocer el nivel de mecanización del medio rural y saber qué tipo de maquinaria integra el parque de maquinaria agrícola, tanto autonómico como estatal.

Por ejemplo, el Ayuntamiento de Salamanca establece que esta exención deberá solicitarse acompañada de los siguientes documentos:

«3. A los efectos previstos en el apartado precedente y para cada uno de los supuestos de exención enumerados por los titulares de los vehículos, deberá solicitarse la exención del Impuesto en forma escrita en el Organismo Autónomo de Gestión Económica y Recaudación, acompañada tal solicitud de los siguientes documentos:

[...] B) En el supuesto de los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria agrícola:

568 C. CHECA GONZÁLEZ, *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 464.

- Fotocopia del Permiso de Circulación.
- Fotocopia del Certificado de Características.
- Fotocopia de la Cartilla de Inspección Agrícola expedida a nombre del titular del vehículo»⁵⁶⁹.

Sin embargo, como bien nos explica Garcia Martinez –Vega Borrego⁵⁷⁰, esta Cartilla era el documento que acreditaba la inscripción en el registro público respectivo. Así lo señalaba la Orden de 27 de abril de 1977, derogada por la Orden del Ministerio de Agricultura de 28 de mayo de 1987 (BOE del 30 de junio), que, a su vez, fue derogada por el Real Decreto 1013/2009, de 19 de junio, sobre la caracterización y registro de la maquinaria agrícola. La cartilla mencionada pasó a ser sustituida por la obligación de inscribir dicha maquinaria en los llamados Registros Oficiales de Maquinaria Agrícola (ROMA), cuya competencia corresponde a las Comunidades Autónomas. Es decir, en la actualidad dicha cartilla no existe; por tanto, lo que debe hacerse es solicitar una certificación a dichos Registros que acredite la inscripción en el ROMA de la maquinaria sujeta a esta exención⁵⁷¹.

En consecuencia, el titular de una explotación forestal cuenta con un beneficio fiscal a su favor aplicable a los vehículos de tracción que utilice en el desarrollo de su actividad.

569 Artículo 5.3 de la Ordenanza Fiscal núm. 2, Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, por Acuerdo de 1 de enero 2011, BO. Salamanca 28 diciembre 2011, núm. 249.

570 A. GARCIA MARTINEZ – F.A. VEGA BORREGO. Capítulo III: El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, en la obra colectiva, coordinada por D. MARÍN-BARNUEVO FABO, “Los tributos locales”, 2ªed, Thomson Reuters, España2010, págs. 454.

571 El Real Decreto 1013/2009, en los artículos 9 y 10, señalan que en cada Comunidad Autónoma los Registros Oficiales de Maquinaria Agrícola deberán recabar ,como mínimo, la siguiente información: identificación y características de los titulares de las máquinas, las características, tipología e identificación de la máquina, así como, la localidad donde se encuentra establecida la parte principal de la explotación; con el fin (entre otros) de comprobar que las maquinas utilizadas (incluyendo las oficialmente subvencionadas) cumplan con la normativa vigente. Las máquinas que obligatoriamente deberán inscribirse serán todas las que vayan a utilizarse en la actividad agraria (agrícola, ganadera o forestal), que cumplan con su correspondiente normativa legal, y que pertenezcan a uno de los grupos relacionados en el anexo II. Para mayor referencia transcribimos los grupos de máquinas de inscripción obligatoria en el Registro Oficial de Maquinaria Agrícola: a) Tractores agrícolas y forestales de cualquier tipo y categoría. b) Motocultores. c) Tractocarros. d) Máquinas automotrices de cualquier tipo, potencia y peso. e) Máquinas arrastradas de más de 750 kg de masa máxima con carga admisible del vehículo en circulación (MMA). f) Remolques agrícolas. g) Cisternas para el transporte y distribución de líquidos. h) Equipos de tratamientos fitosanitarios arrastrados o suspendidos, de cualquier capacidad o peso. i) Equipos de distribución de fertilizantes arrastrados o suspendidos, de cualquier capacidad o peso. j) Las máquinas no incluidas en algunos de los apartados anteriores, para cuya adquisición se haya concedido un crédito o una subvención oficial. k) Aquellas máquinas no contempladas anteriormente y que determinen las Comunidades Autónomas.

VI. CONCLUSIONES

- 1º El objetivo principal de esta investigación residía en determinar si las peculiaridades de los actuales regímenes fiscales aplicables a la actividad forestal como actividad económica, responden o no a las exigencias de justicia tributaria y de protección al ambiente. En términos generales, una vez concluida la investigación, ambos interrogantes pueden responderse de modo negativo.
- 2º En la actualidad, la importancia de los bosques no se mide únicamente atendiendo al factor económico, debe tenerse en cuenta sino también su valor como recurso para las generaciones futuras y su incidencia sobre el medio ambiente y el cambio climático.
- 3º Para no esto estudio no es relevante la polémica terminológica entre los términos «bosques» y «montes» en España o en Perú. Basta con precisar que nos centraremos en la fiscalidad de los bosques, entendidos como el lugar poblado con masas arbóreas, que albergan otros recursos forestales o herbáceas como las matas; veremos como este recurso forestal es gravado tanto en España con en Perú.
- 4º En España, los incendios forestales son una de las mayores amenazas de los recursos forestales. Desde 1994 hasta la fecha se ha producido una media 21,6 incendios al año. Si bien los bosques contribuyen eficazmente a la purificación del ambiente al asimilar el anhídrido carbónico (CO₂), cuando un bosque se quema aumenta la contaminación del aire por dióxido de carbono ya que se devuelve a la atmósfera todo el carbono que el bosque había almacenado en decenas de años, incluso siglos. El desarrollo de explotaciones forestales sostenibles contribuiría notablemente a reducir los incendios provocados o debidos a la falta de cuidado de los montes, y un adecuado régimen fiscal contribuiría a lograr dicho objetivo. Por el contrario, no cabe esperar que el campesino de montaña empobrecido y por el que

se ha hecho muy poco para contrarrestar los procesos de concentración urbana y de especulación, responda a la llamada de vocación de guardián de la naturaleza.

- 5° En Perú, el principal problema radica en la tala ilegal: cada año 260.000 hectáreas de bosque sucumben por la tala ilegal y -como problema a ella vinculado- la agricultura migratoria. El problema de la tala ilegal no es un problema solamente ecológico, también supone un importante estímulo a la corrupción, a la evasión fiscal y a la competencia desleal sobre la parte del mercado que está comprometida con la gestión forestal sostenible.
- 6° La protección de los bosques se traduce en un deber de conservación y mejora que emana en primer lugar del Estado, como ente soberano y rector de los recursos naturales de su territorio. Tal labor debe ejercitarse a través de tres funciones: preventiva, con arreglo a la cual el Estado debe velar por la utilización racional de los recursos naturales; restauradora, que dirigida al restablecimiento de la situación en que se encontraba el entorno antes de sufrir un daño o agresión que altere las condiciones ecológicas existentes; y promocional, consistente en cambiar las estructuras productivas para la utilización, más eficiente de los recursos naturales.
- 7° La conservación y restauración de los recursos naturales alcanzan su más depurada expresión en el régimen jurídico de las repoblaciones forestales. La recuperación, regeneración e incremento de la cubierta vegetal, son fines esenciales del ordenamiento forestal. Entre las condiciones que deberían tomarse en consideración para una buena política de reforestación, están la generación de mecanismos financieros y legales que permitan facilitar e impulsar la inversión en plantaciones forestales.
- 8° La actividad forestal presenta características especiales; por ello, es vista a veces por sus propietarios como una actividad poco rentable. No obstante, si se ejerce una política incentivadora, y siempre desde la óptica de un uso sostenible, el titular de una actividad forestal puede observar los bosques como lo que realmente son: activos generadores de

fuentes de riqueza. Aunque el titular de la actividad forestal tiene el derecho-deber sobre su propiedad, el Estado no puede desligarse de su responsabilidad de estimular este recurso. Por ello, debería promover y/o crear los procedimientos necesarios que garanticen que la actividad forestal resulte económicamente rentable e importante en el país.

9° En España, la Ley de Montes menciona que las Administraciones públicas regularán los mecanismos y las condiciones para incentivar las externalidades positivas de los montes ordenados. El planteamiento normativo es adecuado, pero su desarrollo ha sido del todo insuficiente.

10° A diferencia de lo que sucede en España -donde sólo un 35 por 100 de la superficie forestal es de propiedad pública- en Perú la propiedad forestal es mayoritariamente pública, pues es el Estado quien tiene el dominio público sobre todos los recursos naturales y puede cederlo a través de la figura jurídica de la “concesión forestal” y siempre a través de concurso público. Aun las comunidades nativas deben supeditar su derecho de propiedad al reconocimiento del Estado, que muchas veces tarda en llegar para hacer efectivo su derecho consuetudinario.

11° Los principales instrumentos administrativos (en sentido amplio) de protección de los bosques que se utilizan en España y en Perú son la evaluación de impacto ambiental, la planificación forestal y la certificación forestal. Somos partidarios de combinar los instrumentos administrativos y económicos con miras a fomentar el uso y cuidado de los bosques; sabemos que las medidas administrativas son más eficientes a corto plazo y las medidas tributarias, por el contrario, serán eficientes a largo plazo.

12° En Perú, el impuesto correlativo de éste es el impuesto sobre la renta, en adelante IRPN. Se encuentra regulado por el Texto Único Ordenado, en adelante TUO, de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y por su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF. Es un impuesto

directo y de naturaleza personal, y grava tanto las rentas del capital como las del trabajo, y las resultantes de la aplicación conjunta de ambos factores que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como las ganancias y beneficios.

Este impuesto no contiene un régimen especial para las explotaciones forestales. Sí se han establecido una reducción del 10 por ciento a los contribuyentes allí ubicados cuyas actividades económicas comprendan principalmente las actividades agropecuarias, agricultura, pesca y turismo. Igualmente, para las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las mencionadas actividades, y para las vinculadas también a la transformación forestal.

Sin embargo, estos beneficios fiscales no promueven efectivamente la región de la Amazonia. Por el contrario está incentivando la actividad de extracción forestal *insostenible*. Al no prever obligaciones de reforestación, sino incentivos para el consumo de este recurso natural (supuestamente sólo para-en esta región), ya ha *ocasionado* la formación de grupos clandestinos que distribuyen madera y otros derivados del recurso forestal hacia territorios excluidos de la exoneración tributaria. Lejos de incentivar el desarrollo de la región, lo que se ha conseguido es una alarmante deforestación.

13° En el IRPF español las actividades forestales se encuentran sujetas a los rendimientos de capital y de actividades económicas. Tampoco en el caso del impuesto español existe un régimen diseñado para tener en cuenta la peculiaridad de las actividades forestales.

No obstante, el régimen de estimación objetiva resulta aplicable a trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales

que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido si el volumen de ingresos conjunto imputable a ellas resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales; a los aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería; y a la actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pues bien, aunque el régimen de estimación objetiva supone ciertas ventajas -que se han reducido en una situación de crisis económica- no tiene en cuenta las peculiaridades que deberían tomarse en cuenta en el cálculo de la renta forestal, ni la función social que desempeñan los titulares de los terrenos como «guardianes de los bosques».

14º La aplicación los porcentajes reductores por rendimientos irregulares a la actividad forestal plantea problemas cuando ésta pasa de ser una actividad estrictamente irregular (plantaciones simultáneas con especies de larga duración mayores de 15 ó 30 años) a recurrente (plantaciones con especies de corta duración o talas y plantaciones recurrentes), y, en consecuencia, no puede ser calificada necesariamente como irregular en el tiempo. Es decir, la generación de estos rendimientos está en función del período de corta de cada especie de árbol (en caso de reforestar, a medida que se talan los árboles, se va creando un remanente que permite la continuidad de la producción en períodos de dos años, como con el eucalipto), que nos permite determinar con cierto grado de exactitud el tiempo de generación de su renta. Por lo tanto, dependiendo de cada supuesto en concreto, es posible considerarla ya como renta irregular, ya como regular.

Esta circunstancia resulta criticable, pues los riesgos y peculiaridades de las explotaciones forestales justificarían el disfrute de la reducción correspondiente a las rentas irregulares aunque las características de la explotación permitan calificarla como recurrente.

15º La ley del IRPF establece una reducción del 25 por ciento para los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva. El incentivo parece adecuado, dado el generalizado abandono de las explotaciones forestales por las nuevas generaciones. No obstante, este beneficio solamente se hará efectivo en el régimen de estimación objetiva, y no en el de la estimación directa, lo que demuestra la falta de adecuación del incentivo a la finalidad que pretende perseguir (la continuidad y rejuvenecimiento de la población dedicada a la agricultura).

16º En Perú, la Ley del IRPN no señala ningún beneficio específico para las actividades forestales. Entre otras razones, porque este impuesto no presenta las peculiaridades del IRPF, y porque su recaudación no supone una gran cuantía para el fisco. No obstante, es previsible que la carga tributaria se incremente en el futuro, por lo que sería conveniente tener en cuenta los aspectos negativos de la experiencia española, antes citada y diseñar un régimen que tenga en cuenta las peculiaridades de la actividad forestal, empezando por el carácter irregular de los rendimientos que genera.

17º En Perú, el impuesto a la renta de tercera categoría (también conocido como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas o IRPJ) es el equivalente al impuesto de sociedades en España. En este tributo también se aplican los incentivos a las explotaciones desarrolladas en la región de la Amazonía, que ya hemos criticado por fomentar una actividad insostenible.

18° Continuando con el régimen del IRPJ en Perú, señalaremos que, en las explotaciones forestales y plantación de productos agrícolas de carácter permanente que den lugar a la depreciación del valor del inmueble o a la reducción de su rendimiento económico, se admitirá una depreciación del costo de adquisición, calculada en proporción al agotamiento sufrido. A solicitud del interesado, la SUNAT podrá autorizar la aplicación de otros sistemas de depreciación referidos al valor del bien agotable, en tanto sean técnicamente justificables. Se trata de una aplicación del principio general de determinación de la renta neta como consecuencia de la pérdida de valor por el uso.

19° En el caso español, el Impuesto sobre Sociedades contemplaba la posibilidad de deducir inversiones ambientales relacionadas con el uso de la biomasa, que podían ser relevantes para la actividad forestal. Tal posibilidad ha desaparecido, de modo que la actual regulación española de la deducción por inversión en bienes ambientales ignora que el papel primordial de los bosques en la lucha contra la contaminación atmosférica. Los únicos motivos de este cambio de política parecen haber sido de carácter recaudatorio, por lo que resultan criticables. Las modificaciones de la deducción por inversiones en bienes ambientales debía haberse basado en un análisis riguroso de su eficacia y no en criterios apriorísticos o en presiones de los sectores implicados.

20° Como consecuencia de la fragmentación de la propiedad forestal en España, la mayoría de los titulares de explotaciones forestales, debido al poco volumen de la actividad, tienen la condición de entidades de reducida dimensión, con las consiguientes ventajas fiscales. También es posible que las SAT que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 108 del TR-IS puedan aplicar los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión, al tratarse de entidades

que tributan de acuerdo con el régimen general del impuesto sobre sociedades.

No se trata, sin embargo, de un diseño buscado por el legislador ni responde a un plan sistemático para fomentar la explotación sostenible de los bosques.

21° Continuando con el análisis del Impuesto sobre Sociedades debe destacarse el régimen especial de los montes vecinales en mano común. El tipo de gravamen es del 25 por 100. Además, estas entidades sin personalidad jurídica están dispensadas de presentar la declaración del IS en períodos en que no obtengan ingresos sometidos al impuesto, ni incurran en gasto, ni realicen inversiones que les den derecho a reducir su base imponible. También disfrutan de una reducción de la base imponible en el importe de los beneficios del ejercicio que tengan como fin realizar inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social del monte o bien realizar gastos para la conservación y mantenimiento del monte o realizar una financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social. Además, cada miembro de las comunidades titulares de los montes vecinales en mano común, en su condición de comunero, declarará individualmente en el IRPF por las cantidades que le sean repartidas por la comunidad. La Ley del IRPF considera dichos ingresos como participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad.

Pensamos que este régimen constituye la excepción, en el sentido de que su diseño sí responde a las peculiaridades de una explotación forestal sostenible y tiene en cuenta las inversiones destinadas a la conservación de los montes. Por este motivo podría utilizarse como punto de partida para diseñar otros regímenes no vinculados a las peculiaridades jurídicas de los montes vecinales en mano común.

22° El régimen fiscal de las cooperativas especialmente protegidas puede resultar

aplicable a diversas entidades relacionadas con la explotación forestal. Así sucede con determinadas cooperativas agrarias (entidades que asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, cuya finalidad debe ser obtener un mejor aprovechamiento de las explotaciones, la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural), y también con las cooperativas de explotación comunitaria de tierras. También resulta relevante para el ámbito forestal el régimen de las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT). Al igual que sucede con el régimen de los montes vecinales en mano común -aunque de modo menos adaptado a las peculiaridades de la explotación forestal- se trata de un régimen que merece un juicio favorable.

23º El Impuesto sobre el Patrimonio no existe en Perú y parece tener una existencia transitoria en España. Tradicionalmente venía criticándose que la mera tenencia de un terreno forestal con sus correspondientes bosques, o de superficies arboladas, sin la obtención de ingresos a veces durante décadas, implicaba la sujeción al impuesto y consiguiente pago anual de la cuota tributaria. Aunque tal situación haya mejorado como consecuencia de las diversas reducciones, el tributo sigue sin adaptarse a las peculiaridades de los montes.

24º El Impuesto sobre sucesiones y donaciones tampoco existe en el Perú, aunque sí se gravan las plusvalías derivadas de la enajenación de bienes adquiridos mediante herencia. En el caso español, la Ley 19/1995 de Modernización de Explotaciones Agrarias prevé algunos beneficios fiscales destinados a conseguir la reagrupación de dichas explotaciones: la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», de terrenos, que se realicen con el fin de completar bajo una sola linde la superficie necesaria para constituir una explotación prioritaria, estarán exentas del impuesto. No obstante, cuando la transmisión o

adquisición de los terrenos sean realizadas por los titulares de explotaciones agrarias con el propósito de completar bajo una sola linde el 50 por 100 como mínimo de la superficie de una explotación, cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la citada ley para la aplicación de estos beneficios, se aplicará entonces una reducción del 50 por 100. En ambos supuestos, se exige que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante por el plazo de 5 años, salvo en los casos de fuerza mayor. Debe valorarse positivamente que estas peculiaridades se hayan tenido en cuenta en la regulación del tributo.

25° Además, la citada ley prevé importantes reducciones a favor de los agricultores jóvenes: la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que la grave; la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor de o por el titular de otra explotación que sea prioritaria, o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de exención total del tributo, como consecuencia de elevarse la reducción en diez puntos, es decir, del 90 al 100 por 100, si el adquirente es, además, agricultor joven, o un asalariado agrario, y la transmisión se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación; en la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en

favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 85 por 100, si el adquirente es, además, agricultor joven, o un asalariado agrario, y la transmisión se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

Todas estas disposiciones merecen un juicio positivo, pues incentivan la continuidad de las explotaciones agrícolas e intentan evitar el envejecimiento de la población dedicada a este sector. Sin embargo, se trata de medidas insuficientes si no se acompañan de otras disposiciones que garanticen la mejora del nivel de vida y la educación en el campo español.

26° También deben destacarse otras reducciones de la base imponible previstas por la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias: del 90 por 100 para superficies incluidas en Planes de protección aprobados por el órgano competente de las CCAA por razones de interés natural, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación; del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente; y del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre y cuando no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de «inter vivos», y siempre y cuando no sea arrendada o cedida su explotación por el adquirente durante los cinco años siguientes al de la adquisición. Igualmente, gozará de dicha reducción la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

El juicio sobre esta regulación resulta también positivo, pues tiene en cuenta la existencia de actuaciones de protección forestal -supervisadas por la autoridad ambiental- para determinar la fiscalidad de los bosques.

27º Los titulares de explotaciones forestales, así como las comunidades de montes vecinales en mano común, tienen la condición de sujetos pasivos en la LIVA, debido a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los mismos realicen en el desarrollo de su actividad forestal. Tal condición es coherente con la lógica del Impuesto sobre el Valor Añadido; sin embargo, este impuesto se muestra poco dúctil para ajustarse a las necesidades de la actividad forestal, no sólo por la existencia de normas de armonización comunitaria, sino por su propia estructura interna.

28º Con determinados requisitos, está exenta de IVA la explotación de productos silvícolas cuando el productor (titular de la actividad) que reside en España, pero que tiene la *sede de su explotación* (sus tierras, ganado, etc.) en un “tercer” país limítrofe, realiza la importación de «productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas» de ese territorio. También está exenta, a condición de reciprocidad, la importación de semillas, abonos y productos necesarios para el tratamiento del suelo y de los vegetales, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero y explotadas por productores agrícolas cuya sede de explotación se encuentre en dicho país tercero, en la proximidad inmediata del territorio de aplicación del impuesto. Se trata de medidas de carácter muy específico, que carecen de relevancia en la protección de los bosques.

29º Más importante resulta la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento cuando se realicen operaciones de entrega, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes susceptibles de ser utilizados en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas. El tipo reducido se aplicará también a las prestaciones de servicios efectuados a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas. En cambio, en los supuestos

de cesiones de uso, disfrute o arrendamiento de bienes, no podrá aplicarse este beneficio.

30° El régimen simplificado del IVA puede resultar aplicable a determinadas actividades forestales. El régimen fiscal de la agracultura resultará aplicable a los titulares de explotaciones forestales cuando obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas, para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones. Sin embargo, este régimen no parece pensado en la naturaleza de las explotaciones agrícolas o forestales, sino que se basa en la idea de que estamos ante un sector al que la Hacienda Pública no puede exigir un grado complejo de obligaciones formales.

31° En cuanto al impuesto que grava las transmisiones patrimoniales -la Alcabala en Perú- la normativa peruana se establecen beneficios fiscales en el caso de la transmisión de predios ubicados en la Amazonía o transmitidos por comunidades indígenas. Ya hemos indicado que el régimen peculiar de la Amazonía origina resultados contraproducentes.

32° En el caso español destaca la exención objetiva relativa a ciertas fincas rústicas, los beneficios fiscales incluidos en la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias y las operaciones que afecten a los montes vecinales en mano común, además de los beneficios previstos para las cooperativas especialmente protegidas. Dichos beneficios fiscales deben valorarse positivamente en cuando favorecen la reagrupación de las explotaciones.

33° En cuanto al impuesto que grava los bienes inmuebles, en Perú, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía prevé una deducción aplicable sobre el valor de los

predios (urbanos o rústicos) de las personas naturales o jurídicas con el único requerimiento de que se encuentren ubicados en la Amazonía. El porcentaje a aplicar lo determinará anualmente cada municipio, tomando en consideración la ubicación y uso del predio. Con esta ley se pretende favorecer sólo a la región de la Amazonía, olvidando que en la sierra existen también zonas boscosas susceptibles de concesiones forestales. Además, la norma señala como no sujetas al pago de este impuesto a las comunidades campesinas y nativas.

34° Por lo que se refiere al Impuesto sobre Bienes Inmuebles español, debe destacarse la exoneración de los bienes comunales, y de los montes vecinales en mano común. En un sentido amplio, el fundamento principal de esta exención radica en que ambos bienes están destinados a un uso público y a un aprovechamiento colectivo.

35° También está exenta del IBI la superficie de montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera y el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate. Además, se prevé una exención de carácter rogado para la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales, o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

En general, estas dos exenciones pretenden estimular al titular del monte para que efectúe tareas de repoblación forestal. Sin embargo, mientras que con la primera exención lo que se prima es la reforestación con especies de crecimiento lento (recordemos que, en ese caso, el titular del monte no buscaría obtener una

rentabilidad o beneficio económico a corto o medio plazo, sino a largo, y que, como resultado concomitante, aportaría a la colectividad un valor añadido inmaterial por el alto contenido paisajístico y medio ambiental de la plantación), con la segunda, por contraste, lo que se prioriza es fomentar la intervención administrativa en la ordenación de los recursos forestales con el fin de garantizar su gestión sostenible. Por este motivo, ambas merecen un juicio positivo.

36° También debe destacarse la bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra, y, en su caso, de los recargos del impuesto en las áreas metropolitanas, de los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC). Como ya hemos indicado, el tratamiento fiscal de las cooperativas nos parece adecuado para fomentar una explotación sostenible de los bosques.

37° En cuanto a las bonificaciones potestativas, destaca la de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra a favor de los inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vínculo o preminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas, con un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos, inferior al existente en las áreas consolidadas del mismo, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

Así, con la ordenanza fiscal respectiva, se regularán las características, peculiaridades y ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, así como los tipos de construcciones y usos del suelo necesarios para la aplicación de esta bonificación y su duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales.

La regulación prevista en la Ley de Haciendas Locales también parece adecuada para conseguir una explotación sostenible de los bosques. Sin embargo, el carácter potestativo de esta medida puede determinar su fracaso.

38º El Impuesto sobre Actividades Económicas no contempla la actividad forestal como una actividad con carácter empresarial, lo cual no quiere decir que en estricto sensu no lo sea, sino que viene a no serlo a efectos de este impuesto. Creemos que el legislador optó por no sujetar las actividades del sector primario a fin de no saturarlo con mayor carga fiscal. En cuanto al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, están exentos los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola. Este beneficio fiscal tiene carácter rogado. Se trata, por tanto de impuestos cuya incidencia sobre el ámbito forestal resulta inexistente o muy poco relevante.

39º Como conclusión general, debe destacarse que el sistema fiscal español no tiene en cuenta de modo suficiente las peculiaridades de los bosques desde una doble perspectiva: a) no establece mecanismos para gravar de modo adecuado la verdadera capacidad económica -a menudo negativa- que estos representan, ni establece medidas suficientes para garantizar su protección. Como excepciones más notables debe destacarse el régimen fiscal de los montes vecinales en mano común en el Impuesto sobre Sociedades y el de las repoblaciones forestales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

40º Otras figuras, como el régimen fiscal de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta y el régimen especial de la agricultura en el IVA determinan una menor carga fiscal y una simplificación de las obligaciones formales, pero no tienen en cuenta las verdaderas necesidades de un tratamiento fiscal de los bosques.

41° Este tratamiento requeriría una reforma transversal de todo el sistema fiscal de modo coordinado con medidas administrativas y de gasto público.

42° El panorama en Perú es, quizá, aun más desolador. Presenta la misma carencia de medidas fiscales adaptadas a la fiscalidad de los bosques, con el agravante del régimen fiscal de la Amazonía, que no está consiguiendo el desarrollo sostenible de estas ricas tierras, sino más bien su deforestación.

VII. JURISPRUDENCIA

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

Sentencia 471/2003 de 9 de mayo de 2003 NFJ016230

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA-MANCHA

Sentencia 95/2010 de fecha 17 de febrero del 2010 NFJ038449

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sentencia 565/2005 de 12 de diciembre de 2005 NFJ021787

Sentencia 131/2006 de 10 de marzo de 2006 NFJ023234

Sentencia 393/2006 de 15 de septiembre del 2006 NFJ025945

Sentencia 220/2006 de 2 de mayo de 2006 NFJ029571

Sentencia 1843/2010 de 30 de julio de 2010 NFJ041260

Sentencia 20/2010 de 22 de enero de 2010 señala NFJ037268

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA

Sentencia 941/2001 de 16 de diciembre de 2010 NFJ042256.

Sentencia 1540/2003 de 24 de noviembre del 2003 NFJ016215

Sentencia 512/2007 de 24 de mayo del 2007 NFJ028472

Sentencia 544/2008 de 9 de junio de 2008 NFJ031216

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 216/2009 de 11 de marzo de 2009

NFJ033867

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGION DE MURCIA

Sentencia 908/2010 de 25 de octubre de 2010

NFJ041891

VIII. BIBLIOGRAFIA

ABAD GONZALES, LUISA. (2003): *Etnocidio y Resistencia en la Amazonía Peruana*. Universidad Castilla la Mancha. España.

AGUILERA VAQUÉS, MAR. (2000): *El desarrollo sostenible y la Constitución Española*. Atelier. Barcelona.

ALLI TURRILLAS, JUAN-CRUZ. (2006): *La protección jurídica de la biodiversidad. Cuadernos de Urbanismo*. Montecorvo. Madrid.

ALVARADO CASTRO, BERTHA LUZ. (2003): *Resumen de la tercera semana, del foro de desarrollo*. Foro Regional sobre Sistemas de Pago por Servicios Ambientales (PSA), Arequipa, Perú, del 9-12 junio 2003, durante el Tercer Congreso Latinoamericano de Manejo de Cuencas Hidrográficas, Organizado por la FAO. URL <http://www.rlc.fao.org/foro/psa/pdf/resu3.pdf>

AMIGOS DE LA TIERRA, (2005). “Los incendios Forestales. Un drama nacional”. *Revista Ambienta*. Octubre.

ANDALUZ WESTREICHER, CARLOS. (2005): *Mecanismos legales e institucionales para el control de la tala y comercio ilegal de madera..* Proterra. Lima.

ARAUJO, J. (2006): “Cortafuegos”. *Revista Ambienta*. Junio.

AUTORIDAD NACIONAL DEL AMBIENTE (ANAM). (2005): *Gobierno de la República de Panamá. Estrategia de pagos por servicios ambientales*. Preparado por la Unidad e economía Ambiental UNECA. Noviembre.

BANACLOCHE PALAO, CARMEN. (2004): *La renuncia a las exenciones en el impuesto sobre el valor añadido*. Aranzadi. Navarra.

BOCANEGRA SIERRA, RAÚL. (1986): *Los montes vecinales en mano común: naturaleza y régimen jurídico*, Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.

BOKOBO MOICHE, SUSANA. (2000): *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Civitas. Madrid.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. (2004): *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Thomson-Civitas. Pamplona. España.

CARBAJO, DOMINGO – HERRERA MOLINA, PEDRO. (2003): *Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental*. Fundación Biodiversidad. Madrid.

CALVO, SENDÍN – ESTEVE SELMA, MIGUEL – LÓPEZ BERMÚDEZ, FRANCISCO (coordinadores). (2001): *Biodiversidad. Contribución a su conocimiento y conservación en la Región de Murcia*. Servicio de publicaciones de la Universidad de Murcia. España.

CANO MURCIA, ANTONIO.(2004). *Diccionario Legal de Medio Ambiente*. Thomson Aranzadi. Navarra. España.

CAÑIZARES, ROMERO. (2006): “¿Por qué se queman los montes de España?”. Revista Ambienta. Septiembre.

CARZOLA PRIETO, LUIS MARÍA Y PEÑA ALONSO, JOSÉ LUIS. (1999) *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Aranzadi. España.

CASQUET MORATE, ERNESTO – GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, JOSÉ ANTONIO. (2001), “La aplicación del IRPF a la actividad agraria: Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos”, en: *Investigación agraria. Producción y protección vegetales*, Vol. 16, Nº 2.

CASTRO PACHECO – DEL BLANCO GARCÍA. (2011): “Criterio ambientales en el impuesto sobre bienes inmuebles”, en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F. *Tributación Ambiental y Haciendas locales*, Thomson Reuters Civitas, España.

CEPAL (2003): Anuario estadísticos de América Latina y el Caribe. Naciones Unidas 2002.Abril.

CHAVES, GUIDO – LOBO, SONIA. (2000): *El pago de servicios ambientales en Costa Rica, Información general*. SINAC. Septiembre.

CHICO LA CÁMARA, PABLO – HERRERA MOLINA, PEDRO. (2003). *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España*. Fundación Biodiversidad. Madrid.

(2008). *Los rendimientos Irregulares de Actividades económicas en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas*. Thomson - Aranzadi. Pamplona. España.

COBOS GÓMEZ, JOSE MARÍA. (2004): *Las deducciones por inversiones medioambientales: Aproximación legal, administrativa y jurisprudencial*, Thomson-Aranzadi – Garrigues Abogados y Asesores Tributarios. Navarra.

COLOM PIAZUELO, ELOY. (1994): *Los bienes comunales en la legislación de Régimen Local*, Tecnos, Gobierno de Aragón.

CORNEJO, ALBERTO. (2003): *La fiscalidad ambiental y competitividad internacional: Los ajustes fiscales en la frontera*. Fundación biodiversidad. Madrid.

CRESPO MIEGIMOLLE, MIGUEL. (1999): *Régimen fiscal de las cooperativas*. Aranzadi. Pamplona.

CUBERO TRUYO, ANTONIO. (2007): “Impuesto sobre el valor añadido (I)”, en la obra colectiva dirigida por PEREZ ROYO. F, *Curso de derecho tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid.

DANS DEL VALLE, FRANCISCO – MOLINA RODRÍGUEZ, FERNANDO – RAPOSO ARCEO, JUAN JESÚS – ROMERO GARCÍA, ÁNGEL. (1998): “La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal”, en *Agricultura y Sociedad*, Nº 85, Enero-Abril.

DE VICENTE DOMINGO, RICARDO. (1995): *Espacios Forestales: Su ordenación jurídica como recurso natural*. Civitas. Madrid.

DÍAZ FUENTES, ANTONIO. (1999): *Montes vecinales en mano común*. Bosh, Barcelona.

ESTEVE PARDO, JOSÉ. (1995): *Realidad y perspectivas de la ordenación jurídica de los montes. Función ecológica y explotación racional*. Civitas. Madrid.

ESPIÑOZA, NELSON – GATICA, JAVIER – SMYLE, JAMES. (1999). *El pago de servicios ambientales y el desarrollo sostenible en el mundo rural*. Serie de publicaciones Ruta. Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA). Junio.

FAO. (2007): Situación de los Bosques del Mundo.

FERNÁNDEZ GARCÍA, JOSÉ FRANCISCO. (2004): *Los montes de particulares en el derecho administrativo español*. Aranzadi. Navarra.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, ROBERTO IGNACIO. (2006): *Régimen tributario de las comunidades de montes*, Iustel. Madrid.

FERNÁNDEZ ORTE, JAIME. (2006). *La tributación medioambiental. Teoría y Práctica*. Thomson-Aranzadi. Navarra.

FISCHESSER, BERNARD. (2004): *El Árbol*. El Drac S. L. 2ª ed. España.

FOY VALENCIA, PIERRE.(2007): *A propósito de los tributos ambientales: Una aproximación ambiental a los tributos*. Lima, 07 de marzo del 2007, material inédito.

GIL SÁNCHEZ. LUIS. (1999). “La transformación histórica del paisaje: la permanencia y la extinción local del pino piñonero”, en la obra colectiva dirigida por MARTÍN PAGEO, F. – DOMINGO SANTOS, J. – CALZADO CARRETERO, A. *Los montes y su historia. I jornadas forestales: Historia, socioeconomía y política forestal*. Servicio de publicaciones Universidad de Huelva. Huelva.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Mª. L. (2011): “El impuesto sobre bienes inmuebles”, en la obra colectiva dirigida por D. MARÍN-BARNUEVO FABO, *Los tributos locales*, 2ª ed., Thomson Reuters, Navarra.

GUTIÉRREZ DE LOMA, JOSÉ LUIS. (2001): *La riqueza forestal de España*. Universidad de Navarra. España.

HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental: La ordenación del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons. Madrid.

JAQUENOD DE ZSÖGÖN, SILVIA. (2004). *Derecho ambiental*. 2ªd. Dykinson. Madrid.

JIMÉNEZ, E. P. (2005): “Derechos humanos, bioética y medio ambiente”, en *Los Derechos Humanos del siglo XXI, La revolución inconclusa* (Dir) Bidart Campos, G. EDIAR. Buenos Aires.

JOHNSON, HUGH. (1987): *El bosque: fauna, flora y recursos económicos del bosque mundial*. Blume. Barcelona.

LÁZARO BENITO, FÉLIX, (1993):”*La ordenación constitucional de los recursos forestales*”, Tecnos, Madrid.

LEX NOVA,(2011): *Derecho financiero y tributario español*, Lex Nova, 23ª ed. Valladolid.

LLERENA. CARLOS A., (2003): *Servicios ambientales de las cuencas y producción de agua, conceptos, valoración, experiencias y sus posibilidades de aplicación en el Perú*. Ponencia presentada en el Foro Regional sobre Sistemas de Pago por Servicios Ambientales (PSA), Arequipa, Perú, del 9-12 junio 2003, durante el Tercer Congreso Latinoamericano de Manejo de Cuencas Hidrográficas, pág. 2.

LOPERENA ROTA, DEMETRIO. (1998): *El Derecho al medio ambiente adecuado*. Civitas. Madrid.

LÓPEZ RAMÓN, FERNANDO. (2002): *Principios de Derecho Forestal*. Aranzadi. Navarra.

LOZANO CUTANDA, BLANCA. (2005): *Derecho Ambiental Administrativo*. 6ªed. Dykinson. Madrid.

MÁRQUEZ MOLERO, RAFAEL. (2003): *La fiscalidad de los montes en España*, Fundación biodiversidad. Madrid.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER. (2004): “La deducción por inversión de bienes ambientales a la luz del principio “quien contamina paga” y la prohibición de ayudas de Estado”. *Noticias de la Unión Europea*. Nº 237.

MARTÍN MATEO, RAMÓN. (2003): *Tratado de derecho ambiental. Tomo IV. Actualización*. Edisofer, Madrid.

MARTÍNEZ TUNA, MIGUEL – KOSOY DAROQUI, NICOLÁS. (2007). *Compensaciones monetarias y conservación de bosques. Pagos por servicios ambientales y pobreza en la comunidad rural en Honduras*. Revista de la Red Iberoamericana de Economía ecológica. Volumen 6. URL: http://www.redibec.org/IVO/rev6_03.pdf

MAYRAND, KAREL – PAQUIN, MARC. (2004) *Pago por servicios ambientales: Estudio y evaluación de esquemas vigentes*. Informe presentado por Unisféra International a Chantal line Carpentier Comisión para la Cooperación Ambiental (CCA). Montreal. Septiembre.

MEDINA DE LEMUS, MANUEL. (2007): *Medio ambiente: protección y responsabilidad*. Dilex. Madrid.

MERINO JARA, ISAAC. (2002): *El impuesto sobre el patrimonio*, EDERSA. Madrid.

MORCILLO SAN JUAN, ANTONIO. (2001): *El Sector Forestal y la Unión Europea*. Mundi Prensa. Madrid.

MORELLO, JORGE. (2002): *Los ecosistemas latinoamericanos y sus problemas. En Problemática futura del medioambiente en América Latina*. Fundación MAFRE. España.

MORENO MOLINA, JOSÉ ANTONIO. (1998): *La protección ambiental de los bosques*. Marcial Pons. Madrid.

MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE, J. (2003): "La afección de bienes a la actividad forestal y sus consecuencias tributarias en la imposición directa". *Revista Española de Estudios Agrosociales y pesqueros*. Nº 198.

NOVAK, FABIÁN – NAMIHAS, SANDRA. (2009): *La trata de personas con fines de explotación laboral: el caso de la minería aurífera y la tala ilegal de madera en Madre de Dios*. Organización Internacional para las migraciones – Instituto de Estudios Internacionales de la PUCP (IDEI). Lima. Perú.

PAGES I GALTES, JOAN, (1995): *Manual del impuesto sobre actividades económicas*, Marcial Pons, Madrid Barcelona.

PAGIOLA, STEFANO – GUNARS, PLATAIS. (2002). *Environment Strategy notes/Pagos por Servicios Ambientales*. Número 3, Mayo.

PIZARRO NEVADO, RAFAEL (2000): *Conservación y mejora de terrenos forestales. Régimen jurídico de las repoblaciones*. Lex Nova. Valladolid.

PÉREZ VILARIÑO, J. (1999): “Demandas sociales y organización del sector forestal”, en *Los montes y su historia. I jornadas forestales: Historia, socioeconomía y política forestal* (Dir) MARTÍN PAGEO, F. – DOMINGO SANTOS, J. – CALZADO CARRETERO, A. Servicio de publicaciones Universidad de Huelva. Huelva.

PÉREZ ROYO, IGNACIO. (2007): “Los Impuesto Municipales”, en *Curso de derecho tributario: Parte especial*. (Dir) PÉREZ ROYO, F. Tecnos, Madrid.

PERLIN, JOHN. (1999): *Historia de los bosques. El significado de la madera en el desarrollo de la civilización*. Gaia proyecto 2050.

PLATAFORMA DE CONTRAPARTES, NOVIB. (2000): “*Foro-Taller: Gestión Forestal en el Perú*”, Centro de desarrollo étnico. Lima.

POVEDA BLANCO, FRANCISCO. (2003): *El nuevo impuesto sobre actividades económicas (Comentarios y análisis práctico)*, 13ª ed., Deusto, Barcelona.

PRADA BLANCO, ALBINO – VÁZQUEZ RODRÍGUEZ, MARIA XOSÉ – SOLIÑO MULLÁN, MARIO. (2006): *La electricidad verde en los montes de Galicia*. Fundación Galicia. Galicia.

PRINCIPADO DE ASTURIAS – COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. (1991): *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la protección del Medio Ambiente*. Servicio Central de Publicaciones del Principado de Asturias. Asturias - España.

QUERALT, JUAN MARTÍN – LOZANO SERRANO, CARMELO – POVEDA BLANCO, FRANCISCO. (2010): *Derecho Tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, 15ª ed., Navarra - Pamplona.

RIVERO YSERN, JOSÉ LUIS. (2010): *Manual de derecho local*, 6ª ed., Thomson Reuters Civitas, España.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS – CARRASCAL, MARÍA TERESA. (2006): “Impuesto Sobre Bienes Inmuebles”, en *Tributos Locales y Autonómicos* (Dir) HERRERA MOLINA.P. Aranzadi. Navarra.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS. (2008): “Impuesto sobre bienes inmuebles”, en *Derecho tributario local* (Dir) CARRASCO PADILLA, P.J. Atelier, Barcelona.

ROSEMBUJ, TULIO. (1995): *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons. Madrid.

RUIZ GARIJO, MERCEDES. (2003): “Tasa por el transporte de maderas procedentes de talas en montes. Comentario a la STSJ de Asturias, de 27 de noviembre de 2000.”. *Nueva Fiscalidad*. Abril. Nº 4. Dykinson. Madrid.

RUIZ PÉREZ, M. – GARCÍA FERNÁNDEZ, C. – SAYER, J. C. (2003). Los servicios ambientales de los bosques. Revista científica y técnica de ecología y medio ambiente “Ecosistemas”. Nº 16. Septiembre. URL <http://www.revistaecosistemas.net/articulo.asp?Id=509>

SÁENZ VILLALOBOS, NICOLÁS, Silvicultura predial en los bosques nativos del área central- interior de la isla grande de Chiloé. Revista LIDER, Vol. 13, año 10, 2005.

SARASÍBAR IRIARTE, M. (2007): *El derecho forestal ante el cambio climático: las funciones ambientales de los bosques*. Aranzadi, Navarra.

SIEIRO CONSTENLA, MILAGROS. (2002): “Las comunidades de montes vecinales en mano común. Su especialidad fiscal”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Abril-Junio.

SOCIEDAD ESPAÑOLA DE CIENCIAS FORESTALES. (2005): *Diccionario Forestal*. Mundi Prensa. Madrid.

ULLOA V., GISELA. (2004). *Instrumentos económicos innovadores para financiar la gestión sostenible de los recursos naturales*. Parte integral del Documento de Estrategia Nacional de Recursos Naturales del Perú (ENRN). Febrero.

VAQUERA GARCÍA, ANTONIO. (1999): *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Lex Nova. Valladolid.

VALLE BILLINGHURST, ANDRÉS, (1989): “Reflexiones sobre el impuesto sobre el patrimonio neto personal y su regulación en el Perú”, I Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - El Impuesto al Patrimonio Neto Personal, ponencia individual, sub- tema II, en: *Revista del IPDT*, Instituto peruano de derecho tributario, N° 17, Noviembre.

YABAR STERLING, ANA. (1998). “*La necesidad de una reforma fiscal orientada al crecimiento sostenible*”. en la obra: *Fiscalidad ambiental*. Cedex. Barcelona.

(2002): “Instrumentos jurídicos públicos de protección del medio Ambiente”, en *La protección fiscal del medio ambiente, aspectos económicos y jurídicos* (Dir) YABAR STERLING.A – HERRERA MOLINA, P. Marcial Pons. España.